

Predmet C-484/19

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

25. lipnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

5. lipnja 2019.

Tužitelj:

Lexel AB

Tuženik:

Skatteverket

[...]

POBIJANA PRESUDA

Presuda Kammarrätten i Stockholm (Žalbeni upravni sud u Stockholmu, Švedska) od 29. lipnja 2018. u predmetima br. 5437-17 i 5438-17

PREDMET

Porez na dobit i dr.: upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Sudu Europske unije

Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) donosi sljedeću

ODLUKU

Sudu Europske unije uputit će se zahtjev za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a i u skladu s dokumentom koji je u tu svrhu priložen (Zapisnik u prilogu). **[orig. str. 1.]**

[...]

Zapisnik u prilogu

Zahtjev za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a u vezi s tumačenjem članka 49. UFEU-a:

Uvod

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na pitanje je li uskraćivanje odbitka određenih kamatnih rashoda prilikom oporezivanja u skladu sa slobodom poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a. Ovo se pitanje postavilo u predmetu u kojem švedskom trgovačkom društvu nije bilo dozvoljeno odbiti kamate plaćene francuskom trgovačkom društvu iz iste grupe. Francusko društvo bilo je u mogućnosti primljene kamate prebiti s gubicima koji su nastali u poslovanju grupe u Francuskoj. Odbitak je uskraćen na temelju odredbe u skladu s kojom se kamatni rashodi koji se odnose na obveze prema trgovačkom društvu iz iste grupe povezanih društava ne smiju odbiti ako je glavni razlog nastanka tih obveza omogućavanje ostvarivanja znatnih poreznih olakšica grupi.
2. U pripremnim radnim dokumentima vezanim za predmetnu odluku stoji tvrdnja da namjera da se isplate kamata među trgovačkim društvima koja međusobno mogu prebijati dobit i gubitak ne primjenjuju na takozvane prijenose unutar grupe. Pravila o prijenosima unutar grupe primjenjuju se samo na prijenose između trgovačkih društava koja su porezni obveznici Švedske. Zbog tog su se razloga, među ostalim, u ovom predmetu pojavila pitanja je li u skladu sa slobodom poslovnog nastana uskratiti trgovačkom društvu odbitak vezan za kamate.

Navedene odredbe prava Unije

3. Članci 49. i 54. UFEU-a zabranjuju ograničavanje slobode trgovačkog društva iz druge države članice da se poslovno nastani na državnom području Švedske, primjerice osnivanjem društva kćeri u Švedskoj. **[orig. str. 2.]**

Važeće odredbe nacionalnog zakonodavstva

Odredbe kojima se utvrđuju ograničenja prava na odbitak kamata na određene obveze

4. U skladu s osnovnim pravilom iz poglavlja 16. stavka 1. inkomstskattelagen (1999:1229) (Zakon (1999:1229) o porezu na dobit; „Zakon o porezu na dobit”), kamatni rashodi mogu se odbiti prilikom oporezivanja poslovanja trgovačkog društva.
5. Vezano za kamatne rashode povezane s međusobnim obvezama društava iste grupe, međutim, postoje određena ograničenja u ostvarivanju prava na odbitak. U

razdoblju relevantnom za ovaj predmet poglavljem 24. stavcima 10.a do 10.f Zakona o porezu na dobit određivalo se sljedeće:

6. U skladu sa stavkom 10.a, radi primjene stavaka 10.b do 10.f, smatra se da su trgovačka društva međusobno povezana ako jedno od njih, izravno ili neizravno, vlasništvom ili na neki drugi način ostvaruje znatan utjecaj na drugo trgovačko društvo ili ako su trgovačka društva uglavnom pod zajedničkom upravom. Pojam „trgovačko društvo” odnosi se na pravne osobe.
7. U skladu sa stavkom 10.b, trgovačko društvo u grupi povezanih društava ne smije, osim ako nije drukčije predviđeno člankom 10.d ili 10.e, odbiti kamatne rashode vezane za obveze prema nekom trgovačkom društvu iz grupe povezanih društava.
8. Prvim podstavkom stavka 10.d predviđeno je da se kamatni rashodi za obveze iz stavka 10.b mogu odbiti ako su prihodi koji odgovaraju kamatnim rashodima trebali biti oporezovani po stopi od najmanje 10 % u skladu sa zakonodavstvom države čiji je rezident ono društvo iz grupe povezanih društava koje u stvarnosti ima pravo na taj prihod, samo ako bi navedeno trgovačko društvo ostvarilo taj prihod (pravilo o 10 %).
9. Trećim podstavkom stavka 10.d određuje se pak da se nikakav odbitak ne može ostvariti ako je glavni razlog nastanka obveze taj da grupa povezanih društava ostvaruje znatnu poreznu olakšicu (izuzeće).
10. Prvim podstavkom stavka 10.e predviđeno je da se, čak i ako uvjet iz pravila o 10 % nije ispunjen, rashodi za kamate koje se odnose na obveze iz **[orig. str. 3.]** stavka 10.b, mogu odbiti ako je obveza na temelju koje je nastao trošak kamata nastala uglavnom zbog poslovnih razloga. Međutim, to vrijedi samo ako je trgovačko društvo iz grupe povezanih društava koje u stvarnosti ima pravo na prihod koji odgovara kamatnim rashodima rezident države unutar Europskog gospodarskog prostora (EGP) ili države s kojom je Švedska sklopila ugovor o oporezivanju.
11. U pripremnoj dokumentaciji vezanoj za izuzeće od trećeg podstavka stavka 10.d daje se sljedeća uputa za tumačenje odredbe (prop. 2012/13:1, str. 250.-254.).
12. Trgovačko društvo koje je podnijelo zahtjev za odbitak mora dokazati da obveza nije nastala uglavnom zbog poreznih razloga. „Uglavnom” se odnosi na oko 75 % ili više iznosa obveze. Procjena se mora obaviti na razini grupe povezanih društava, pri čemu je potrebno razmatrati i vjerovnikovu i dužnikovu situaciju. U pravilu, navedenim izuzećem nisu obuhvaćene kratkoročne obveze i takozvane aktivnosti objedinjenog vođenja računa.
13. Kod primjene izuzeća, procjena se mora obavljati za svaki pojedinačni slučaj, uzimajući u obzir sve relevantne okolnosti, kako bi se utvrdilo je li glavni razlog obavljanja tih transakcija i nastajanja ugovornog odnosa taj da grupa povezanih društava ostvari znatnu poreznu olakšicu. Okolnosti u korist primjenjivosti izuzeća uključuju, na primjer, činjenicu da je zajam uzet radi financiranja

stjecanja vlasničkih prava povezanog trgovačkog društva od drugog društva u grupi povezanih društava ili da su kamatne stope visoke. Drugi je važan čimbenik to je li financiranje moglo biti u obliku dokapitalizacije umjesto zajma.

14. Potrebno je također uzeti u obzir postoje li neopravdana usmjeravanja uplata kamata kroz druga društva iz grupe povezanih društava. Primjer toga je kada trgovačko društvo sa znatnim gubicima i sredstvima nedostatnim za davanje zajma nastavlja djelovati kao vjerovnik putem prijenosa sredstava drugih trgovačkih društava u grupi povezanih društava kako bi steklo porezne olakšice. Ako je obveza nastala kako bi se omogućilo grupi povezanih trgovačkih društava da iskoristi gubitak jednog trgovačkog društva u određenoj zemlji usmjeravanjem zajma ili kapitala za zajam **[orig. str. 4.]** tamo, odbitak ne bi trebao biti dopušten. Treba smatrati da je takva operacija bila provedena kako bi grupa povezanih društava mogla ostvariti znatnu poreznu olakšicu, na primjer zaobilaženjem pravila o prijenosima unutar grupe.
15. Druga situacija koju treba preispitati jest kada grupa povezanih društava osniva novo trgovačko društvo čija je glavna svrha da bude vjerovnik za zajam u kontekstu stjecanja vlasničkih prava. Daljnji faktor koji treba uzeti u obzir kod ocjene jest podrijetlo sredstava. Činjenicu da se u zajam daju sredstva koja je društvo samo steklo može, iz perspektive vjerovnika, ukazivati na prisutnost opravdanih poslovnih razloga za transakciju. Razinu na kojoj se primatelj kamata oporezuje također treba uzeti u obzir. Izuzeće se ne primjenjuje na plaćanja kamata na unutarnje zajmove između tradicionalno oporezivih društava s ograničenom odgovornošću između kojih postoji pravo na prijenose unutar grupe.
16. Poglavlje 24. članci 10.a do 10.f Zakona o porezu na dobit stavljeni su izvan snage. Umjesto njih od 1. siječnja 2019., poglavljem 24. stavkom 18. predviđa se da se kamatni rashodi na temelju obveza prema trgovačkom društvu iz iste grupe povezanih društava mogu u pravilu uvijek odbiti ako je društvo iz grupe povezanih društava koje ostvaruje pravo na prihod u iznosu kamatnih rashoda rezident države u EGP-u ili države s kojom je Švedska sklopila ugovor o oporezivanju. To se dakle primjenjuje bez obzira na to kako se oporezuje primatelj kamata. U skladu s važećim pravilima, odbitak će se uskratiti samo ako je dug nastao isključivo ili gotovo isključivo kako bi grupa povezanih društava ostvarila znatnu poreznu olakšicu. U skladu s pripremnim radnim dokumentima, „isključivo ili gotovo isključivo” podrazumijeva oko 90 do 95 % i do 100 % (prop. 2017/18:245, str. 184.).
17. Razlog za sužavanje područja primjene pravila o ograničavanju prava na odbitak kamate plaćene na zajmove od povezanih društava jest da su istodobno uvedene druge izmjene i dopune koje se odnose na pravo na odbitak kamatnih rashoda u korporativnom sektoru. One se temelje, među ostalim, na Direktivi Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja plaćanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg **[orig. str. 5.]** tržišta i na preporuke OECD-a o smanjenju porezne osnovice i premještanju dobiti.

18. Međutim, kao što je ranije navedeno, u ovom su predmetu primjenjive prethodno navedene odredbe poglavlja 24. stavaka 10.a do 10.f Zakona o porezu na dobit.

Odredbe koje se odnose na prijenose unutar grupe

19. Odredbe koje se odnose na prijenose unutar grupe temelje se na poglavlju 35. Zakona o porezu na dobit. Cilj tih odredaba jest omogućiti raspoređivanje dobiti unutar grupe društava prijenosom dobiti.
20. Stavci 1. i 3. predviđaju da se prijenos unutar grupe s društva majke na društvo kćer u potpunom vlasništvu ili s društva kćeri u potpunom vlasništvu na društvo majku može odbiti, pod određenim uvjetima. Prijenos unutar grupe knjiži se kao prihod primatelja.
21. Prvim podstavkom stavka 2. predviđeno je da pojam „društvo majka” treba shvatiti kao da znači, među ostalim, švedsko društvo s ograničenom odgovornošću koje drži više od 90 % udjela u drugom švedskom društvu s ograničenom odgovornošću. Drugim podstavkom predviđa se da pojam „društvo kćer u potpunom vlasništvu” treba shvatiti kao da znači trgovačko društvo u vlasništvu društva majke.
22. Stavci 4. do 6. sadržavaju odredbe kojima se omogućuje ostvarivanje odbitka i za prijenose unutar grupe društvu kćeri koje je neizravno u vlasništvu preko drugog društva kćeri i za prijenose unutar grupe između dvaju društva kćeri u izravnom ili neizravnom vlasništvu.
23. Stavkom 2. predviđa se da, u primjeni odredaba na prijenose unutar grupe, prema trgovačkom društvu koje nije švedsko i koje je rezident u državi EGP-a, a koje odgovara švedskom društvu s ograničenom odgovornošću, treba postupati kao s takvim društvom. Međutim, to se primjenjuje samo ako je primatelj prijenosa unutar grupe porezni obveznik Švedske za onu djelatnost na koju se odnosi prijenos unutar grupe. **[orig. str. 6.]**

Činjenice

24. Predmet se odnosi na švedsko društvo s ograničenom odgovornošću Lexel koje pripada grupi Schneider Electric Group. Grupa posluje u velikom broju zemalja. Matično društvo grupe je francusko društvo Schneider Electric SE.
25. Član grupe je i belgijsko trgovačko društvo Schneider Electric Services International (SESI). Prije transakcije o kojoj je riječ u ovom predmetu, to trgovačko društvo bilo je u 85-postotnom vlasništvu francuskog trgovačkog društva Schneider Electric Industries SAS (SEISAS), dok je 15 % vlasništva pripadalo španjolskom povezanom društvu Schneider Electric SA (SEE).
26. U prosincu 2011. Lexel je stekao 15 % udjela u vlasništvu SESI-ja koje je držao SEE. Kako bi se financiralo navedeno stjecanje, Lexel je uzeo zajam od

povezanog francuskog društva Bossière Finances SNC (BF). Lexel, BF, SESI i SEE su svi izravno ili neizravno društva kćeri SEISAS-a. U 2013. i 2014. Lexel je platio kamate na zajam BF-a u iznosu od oko 58 milijuna švedskih kruna (2013.) i oko 62 milijuna SEK (2014.) te je u svojim poreznim prijavama tražio odbitak na račun kamata.

27. BF je interna banka grupe. Bavi se, među ostalim, objedinjenim vođenjem računa Grupe i izdao je zajmove za oko 100 različitih povezanih društava. BF je obveznik francuskog poreza na dobit i pripada francuskom poreznom subjektu koji je imao oko 60 francuskih povezanih društava tijekom godina relevantnih za ovaj predmet. Trgovačka društva u sklopu takvih poreznih subjekata mogu prebiti svoje viškove gubicima koji su nastali u drugim trgovačkim društvima unutar subjekta.
28. Francuska stopa poreza na dobit u 2013. i 2014. bila je 34,43 %. Međutim, tijekom tih godina nije naplaćen nikakav porez na kamatne prihode jer je porezni subjekt iskazivao gubitak. Švedska stopa poreza na dobit za navedene godine iznosila je 22 %.
29. Skatteverket je uskratio odbitke za kamatne rashode koji proizlaze iz BF-ovog zajma. Skatteverket je utvrdio da su i Lexel i BF dio grupe povezanih društava, što znači da se, u skladu s poglavljem 24. stavkom 10.b Zakona o porezu na dobit [**orig. str. 7.**] kamatni rashodi u pravilu ne mogu predstavljati odbitak. Skatteverket je zatim ispitao je li primjenjivo pravilo o 10 % iz prvog podstavka stavka 10d. U skladu s tim pravilom, treba hipotetički ispitati kako bi se kamate oporezivale kod primatelja da se uzeo u obzir samo taj prihod. Stoga, da bi kamate mogle predstavljati odbitak primjenom tog pravila, dovoljno je da kamatni prihodi budu oporezivi i da je porezna stopa najmanje 10 %. Upućivanjem na razinu oporezivanja u Francuskoj, Skatteverket je utvrdio da se može primijeniti pravilo o 10 %.
30. Time se postavilo pitanje treba li ipak uskratiti odbitak na temelju trećeg podstavka stavka 10.d. Lexel je izjavio da je razlog njegova stjecanja SESI-jevih udjela od SEE-a taj da je potonje trgovačko društvo trebalo kapital vezano za svoje stjecanje drugog trgovačkog društva, španjolskog Televent Group, od vanjskih prodavatelja. SEE je to stjecanje financirao uglavnom zajmovima, a koristio je i unutarnje i vanjske zajmove od prije stjecanja udjela u SESI-ju. Kako bi smanjio svoje troškove financiranja, SEE je prodao svoje udjele u SESI-ju i vratio navedene zajmove.
31. Prema Lexelu, dakle, svrha njegova stjecanja udjela u SESI-ju nije bila omogućavanje porezne olakšice Grupi. Lexel je nadalje naveo da porezna olakšica nije ostvarena zato što je BF mogao prebiti kamatne prihode s gubicima nastalim poslovnom djelatnošću u Francuskoj. Po Lexelovom mišljenju trebalo je uzeti u obzir činjenicu da su se time eliminirali navedeni gubici koji se nisu mogli upotrijebiti za prijeboj buduće dobiti. Prihod koji odgovara prihodu od kamata bi se stoga u konačnici oporezivao i to po višoj poreznoj stopi od one koja se

primjenjuje u Švedskoj. Naposljetku, Lexel je naveo da primjena izuzeća nije u skladu s odredbama prava EU-a o slobodi poslovnog nastana.

32. Skatteverket je, suprotno tomu, zauzeo stajalište da je izuzeće primjenjivo. Skatteverket je utvrdio da je SEE počeo prikazivati gubitke u 2011. te je utvrdio da su transakcije bile provedene tako da se odbitak za kamatne rashode koji se odnose na stjecanje SESI-ja provede u Švedskoj umjesto u Španjolskoj. S obzirom na to **[orig. str. 8.]** da se pripadajući kamatni prihod nije oporezivao u Francuskoj, jer se mogao prebiti s gubitkom koji je tamo nastao, odobravanje odbitka kamata u Švedskoj bi, po mišljenju Skatteverketa, moglo toj grupi povezanih društava donijeti znatnu poreznu olakšicu. Skatteverket je, nadalje, utvrdio da se treba smatrati da je glavni razlog preuzimanja duga porezna olakšica. Konačno, Skatteverket je utvrdio da se ne može smatrati da je primjena izuzeća u suprotnosti sa slobodom poslovnog nastana.
33. Na odluku Skatteverketa Lexel je uložio žalbu pred Förvaltningsrättenom i Stockholm (Upravni sud u Stockholmu, Švedska) koji je potvrdio Skatteverketov nalaz da se odbitak treba uskratiti na temelju izuzeća i da se ne može smatrati da je to protivno pravu EU-a. U pogledu pitanja spojivosti izuzeća sa slobodom poslovnog nastana, Förvaltningsrätten je utvrdio da je, prema njegovoj formulaciji, to pravilo primjenjivo bez obzira na to gdje se nalazi primatelj kamata. Kada bi BF međutim bilo švedsko trgovačko društvo, izuzeće se ne bi primjenjivalo jer bi u tom slučaju Lexel i BF mogli međusobno izvršavati i primati prijenose unutar grupe. U tom slučaju, prema pripremljenim radnim dokumentima, odbitak kamata ne bi doveo do znatne porezne olakšice. Na temelju toga Förvaltningsrätten je zaključio da je primjena izuzeća dovela do ograničenja slobode poslovnog nastana. Förvaltningsrätten je međutim utvrdio da se to ograničenje može opravdati.
34. Lexel je protiv te odluke podnio žalbu Kammarrätten i Stockholm (Žalbeni upravni sud u Stockholmu), koji je istu odbio. Kammarrätten je zaključio da okolnosti slučaja upućuju na to da je obveza nastala kako bi grupa povezanih društava imala koristi od gubitaka u Francuskoj dok su istodobno u Švedskoj odbici dozvoljeni. Prema mišljenju Kammarrättena, navedeno trgovačko društvo nije dokazalo da glavni razlog nastajanja obveze nije bio omogućavanje grupi povezanih društava da dobije znatnu poreznu olakšicu. Izuzeće je stoga bilo primjenjivo.
35. Kammarrätten (Žalbeni upravni sud u Stockholmu) se složio, nadalje, s utvrđenjem Förvaltningsrätten i Stockholm (Upravni sud u Stockholmu) da je primjena izuzeća dovela do ograničenja slobode poslovnog nastana. U vezi s pravom na odbitak kamata Kammarrätten je još utvrdio da je situacija u kojoj je poslovno aktivno društvo kći platilo kamatu društvima kćerima u drugim državama članicama objektivno usporedivo **[orig. str. 9.]** sa situacijom u kojoj se kamata plaća švedskim društvima iz grupe. Međutim, kao i Förvaltningsrätten, i Kammarrätten je smatrao da je ograničenje slobode poslovnog nastana opravdano. U vezi s time Kammarrätten je izjavio da je svrha izuzeća bilo suzbijanje

izbjegavanja plaćanja poreza te da je ono učinkovito u jamčenju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama. Prema mišljenju Kammarrättena, izuzeće nije prešlo ono što je nužno za postizanje zadanih ciljeva i, u skladu s uputama iz pripremljenih radnih dokumenata vezano za način primjene pravila, ono je dovoljno predvidljivo za društva na koja se odnosi.

36. Lexel je podnio je žalbu protiv presude Kammarrättena (Žalbeni upravni sud, Stockholm) pred Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), koji je odobrio podnošenje revizije u odnosu na pitanje je li u skladu sa slobodom poslovnog nastana da se uskrati, na temelju izuzeća, odbitak na račun plaćanja kamate na zajam koji je dodijelilo društvo iz iste grupe povezanih društava kao društvo zajmodavac. Pitanje odobrenja žalbe na ostatak predmeta je odgođeno.
37. U okviru pitanja u odnosu na koje je izdano odobrenje za ulaganje žalbe, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) stoga neće preispitivati utvrđenje Kammarrätten (Žalbeni upravni sud, Stockholm) da su kriteriji za primjenu izuzeća u ovom slučaju ispunjeni. Umjesto toga Högsta förvaltningsdomstolenovo preispitivanje će se ograničiti na pitanje je li primjena izuzeća suprotna pravu EU-a. Međutim, ništa ne sprečava Högsta förvaltningsdomstolen u kasnijem preispitivanju drugih pitanja iz predmeta ako to bude potrebno.

Očitovanja stranaka

Lexel

38. Izuzeće dovodi do ograničenja slobode poslovnog nastana zbog dva razloga. Kao prvo, smatra se da je porezna olakšica znatna ako je primatelj kamata rezident u državi članici koja primjenjuje poreznu stopu nižu od švedske porezne stope **[orig. str. 10.]** Kao drugo, izuzeće, zajedno s pravilima o prijenosu unutar grupe, u praksi uvijek dovodi do kamatnog odbitka kada su ispunjeni kriteriji za prijenose unutar grupe, što nije slučaj kada je primatelj kamata društvo koje nije švedsko i koje se ne oporezuje u Švedskoj. Stoga izuzeće dovodi do negativnog različitog postupanja s prekograničnim situacijama.
39. Ograničenje slobode poslovnog nastana ne može se opravdati potrebom suzbijanja izbjegavanja plaćanja poreza ni potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica, bez obzira na to razmatraju li se opravdanja zasebno ili zajednički. Svrha je izuzeća suzbijanje izbjegavanja plaćanja poreza, ali ono se ne ograničava na potpuno umjetne operacije. U ovom slučaju riječ je o stvarnim poslovnim nastanima i društvima koja provode stvarnu gospodarsku djelatnost. Predmetni je također ugovoren po tržišnim kamatnim stopama.
40. Izravna svrha izuzeća nije očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja. Dodjela ovlasti oporezivanja ne može sama po sebi biti pod utjecajem razina

oporezivanja ili mogućih gubitaka primatelja. Odbitkom kamata uvijek se umanjuje porezna obveza društvu zajmoprimcu u njegovoj matičnoj državi i uvećava porezna obveza u matičnoj državi društva zajmodavca. To može predstavljati prijetnju poreznom sustavu države članice, a ne raspodjeli ovlasti oporezivanja o kojoj su se države članice sporazumjele.

41. Procjena razmjernosti ne može se provoditi u svrhu zaštite švedske osnovice za porez na dobit, budući da to nije prihvaćeni argument. U izuzeću je sadržana pretpostavka da izbjegavanje plaćanja poreza postoji u svim situacijama u kojima se smatra da prekogranični dug donosi znatnu poreznu olakšicu, koja nije razmjerna.
42. Primjena izuzeća uvelike premašuje ono što je nužno za postizanje cilja uklanjanja nepripadajuće porezne olakšice, s obzirom na to da je kamatni odbitak definitivno i u cijelosti odbijen. U ovom predmetu uskrata **[orig. str. 11.]** odbitka može dovesti do dvostrukog oporezivanja, s obzirom na to da je oslobođenje od poreza u Francuskoj samo privremeno. Stoga bi razmjerniji pristup podrazumijevao odgađanje ostvarenja prava na odbitak dok se ne počne iskazivati dobit od poslovanja u Francuskoj.
43. Pored navedenoga, moguću primjenu izuzeća nije moguće predvidjeti s potrebnim stupnjem preciznosti. Okolnosti na koje upućuju pripremni radni dokumenti nisu objektivne i provjerljive da bi mogle upućivati na to je li transakcija potpuno umjetna.

Skatteverket

44. Izuzeće je primjenjivo na kamatne rashode koji se odnose na obveze prema trgovačkim društvima iz iste grupe povezanih društava, bez obzira na to gdje im je sjedište i na to mogu li ona međusobno unutar grupe obavljati prijenose koji proizvode pravne učinke u skladu s poreznim zakonodavstvom. U slučajevima u kojima postoji i pravo na prijenose unutar grupe između dva švedska društva, pravo na odbitak kamatnih rashoda mora se stoga ispitati s obzirom na izuzeće. Ako ne postoje ograničenja prava na prijenose između društava unutar grupe, to će ispitivanje dovesti do zaključka da obveza među njima nije nastala uglavnom zbog poreznih razloga, s obzirom na to da bi u tom slučaju trgovačka društva mogla postići pripadajuće odbitke obavljanjem prijenosa unutar grupe. Činjenica da ispitivanje izuzeća ponekad dovodi do utvrđivanja njegove primjenjivosti ili neprimjenjivosti ne znači da pravilo može uzrokovati tako negativno različito postupanje koje predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana.
45. Ako se međutim smatra da postoji ograničenje, to se može opravdati potrebom za očuvanjem uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama i sprečavanjem izbjegavanja plaćanja poreza i utaje poreza. Kada se ta opravdanja zajednički razmatraju, nije potrebno da se nacionalno pravilo usmjeri samo na potpuno umjetne konstrukcije. **[orig. str. 12.]**

46. Opća svrha tih pravila koja ograničavaju pravo na odbitak kamata je sprečavanje smanjenja porezne osnovice, kako u potpuno unutarnjim tako i u prekograničnim situacijama. U prekograničnim situacijama, pravilima se nastoji spriječiti prijenos neoporezovane dobiti iz Švedske u neku drugu državu članicu, čime se pridonosi očuvanju uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.
47. Pravila o prijenosima unutar grupe nastoje omogućiti raspoređivanje dobiti među poduzećima koja se oporezuju u Švedskoj. Stoga se pravila ne primjenjuju u odnosu na domaća društva iz grupe koja su izuzeta od poreza ili se oporezuju po posebnim pravilima; niti se primjenjuju na društva iz grupe koja nisu švedska i koja nisu obvezna plaćati poreze u Švedskoj. Obveze unutar grupe mogu se urediti na način da se zaobiđu pravila o prijenosima unutar grupe, što se nastoji spriječiti pravilima o odbitku kamata.
48. U ispitivanju prava na odbitak kamata u skladu s izuzećem, u svakom pojedinačnom slučaju postoji procjena je li obveza nastala uglavnom radi toga da grupa povezanih društava može ostvariti znatnu poreznu olakšicu. Za uskraćivanje odbitka, predmetna obveza mora nastati uglavnom iz poreznih razloga. Stoga se odbici za kamatne rashode ne uskraćuju automatski samo zato što je zajam dan društvu u drugoj državi članici. Primjenjivi zahtjevi vezani za dokaze isti su kao i za sve ostale zahtjeve za odbitkom koji se predaju.
49. Izuzeće je usmjereno na samu obvezu, a ne na iznos kamata sam po sebi. Stoga nije nerazmjerno uskratiti odbitak u cijelom iznosu kamata. Dostatne upute vezane za slučajeve u kojima se primjenjuje izuzeće dane su u pripremnim radnim dokumentima.

Nužnost prethodne odluke

Uvod

50. U ovom slučaju nesporno je da se i Lexel i BF nalaze u grupi povezanih društava te da je kriterij pravila o 10 % ispunjen. Pored navedenoga, Kammarrätten (Žalbeni upravni sud u Stockholmu) [**orig. str. 13.**] je utvrdio da su ispunjeni kriteriji za izuzeće. Kao što je to navedeno u točkama 36. i 37. Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) neće, u okviru prethodnog pitanja u odnosu na koje je izdano odobrenje za ulaganje žalbe, kako je gore navedeno, ispitati stav koji je zauzeo Kammarrätten u vezi s tim. Ostaje za ispitati je li u skladu sa slobodom poslovnog nastana da se na temelju izuzeća Lexelu uskrati odbitak za kamate plaćene BF-u.

Komisijino pismo opomene

51. Komisija je protiv Švedske pokrenula postupak zbog povrede obveze i u pismu opomene poslanom u 2014. istakla da švedska ograničenja prava na odbitak za

plaćanje kamata na zajmove unutar grupe u skladu s poglavljem 24. stavcima 10.b do 10.e Zakona o porezu na dobit nisu u skladu s člankom 49. UFEU-a kada se navedena ograničenja primjenjuju na grupe u kojima se kamate plaćaju trgovačkim društvima koja se nalaze u drugoj državi članici (ref. SG-Greffe (2014) D/17633, broj predmeta 2014/4206).

52. Švedska vlada Komisiji je odgovorila, navodeći da, prema njezinu mišljenju, ograničenja na pravo na odbitak kamate ne dovode do bilo kakvog izravnog ili neizravnog ograničenja slobode poslovnog nastana. Ako se utvrdi da postoji neizravno ograničenje, ono, prema podnesku Vlade, može biti opravdano (Fi2014/4205).

Ograničenje slobode poslovnog nastana?

53. Formulacija izuzeća ne sugerira da se radi ikakva razlika između kamata plaćenih švedskim primateljima i kamata plaćenih primateljima koji nisu iz Švedske. Lexel međutim tvrdi da u praksi to pravilo dovodi do negativnog poreznog tretmana kamata plaćenih primateljima koji nisu iz Švedske, čime se ograničava sloboda poslovnog nastana. U ocjeni radi li se o tome, od interesa mogu, među ostalim, biti sljedeće okolnosti.
54. Za švedske primatelje, pravila koja ograničavaju pravo na odbitak za kamatne troškove prvenstveno se primjenjuju na kamate koje se plaćaju investicijskim društvima [**orig. str. 14.**], koja se oporezuju po posebnim propisima, i primateljima koji su izuzeti od plaćanja poreza, kao što su općine i određene neprofitne organizacije i zaklade.
55. Međutim, pravila se mogu primijeniti i na plaćanje kamata švedskim društvima s ograničenom odgovornošću koja se oporezuju na uobičajeni način. Na takva plaćanja kamata uvijek se primjenjuje pravilo o 10 %, ali odbici se mogu uskratiti ako se primjenjuje izuzeće. Ako trgovačko društvo može izvršavati i primati plaćanja unutar grupe s poreznim učinkom i bez ograničenja, iz pripremljene dokumentacije proizlazi da se izuzeće ne primjenjuje. Na plaćanja kamata između švedskih društava s ograničenom odgovornošću koja pripadaju istoj grupi povezanih društava, ali ne ispunjavaju kriterije da bi mogla izvršavati i primati plaćanja unutar grupe, kao što je zahtjev za vlasništvom od najmanje 90 %, može se ipak primijeniti izuzeće.
56. U ovom slučaju, nesporno je da bi društva Lexel i BF bila u mogućnosti izvršiti međusobna plaćanja unutar grupe kada bi BF bilo švedsko društvo, kao i da u tom slučaju izuzeće ne bi bilo primjenjivo. Na temelju toga Förvaltningsrätten i Stockholm (Upravni sud u Stockholmu) i Kammarrätten i Stockholm (Žalbeni upravni sud u Stockholmu) utvrdili su da postoji ograničenje slobode poslovnog nastana. Skatteverket je međutim zauzeo suprotan stav, a i Švedska vlada također smatra da pravila o odbitku kamata ne dovode do ograničenja slobode poslovnog nastana.

Može li moguće ograničenje biti opravdano?

57. Ako se utvrdi da uskrata dopuštenja za odbitak kamata dovodi do ograničenja slobode poslovnog nastana, tada se mora utvrditi može li se to ograničenje opravdati. Opravdanja koja su u ovom predmetu istaknuta sadržavaju namjeru sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreza i zaštite uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.
58. U skladu s pripremnim radnim dokumentima, opći je cilj izuzeća sprečavanje agresivnog poreznog planiranja s odbicima kamata (prop. 2012/13:1 čl. 251.) **[orig. str. 15.]** U skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije, cilj sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreza predstavlja prihvatljivo opravdanje. Lexel tvrdi, međutim, da se izuzeće na temelju toga ne može prihvatiti zato što se ne primjenjuje samo na potpuno umjetne konstrukcije (vidjeti, na primjer, Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 51.). Skatteverket pak tvrdi da, ako se cilj sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreza kombinira s drugim opravdanjima, mogu se prihvatiti i pravila koja nisu usmjerena samo na potpuno umjetne konstrukcije (vidjeti, primjerice, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 42.-51.).
59. Skatteverket nadalje tvrdi da se izuzećem nastoji spriječiti zaobilaženje pravila o plaćanjima unutar grupe na način da se obveze unutar grupe uređuju tako da se dobit koja nastaje u Švedskoj može prebiti s gubicima u drugim zemljama (vidi također prop. 2012/13: 1, stavak 254.). U nizu odluka Sud Europske unije smatrao je da je, osim u određenim slučajevima takozvanih konačnih gubitaka, u skladu sa slobodom poslovnog nastana isključiti inozemna društva u vlasništvu iz područja primjene odredaba o raspoređivanju dobiti unutar grupe. Međutim, u sudskoj praksi Suda Europske unije također se smatra da to znači da su inozemna društva u vlasništvu isključena iz poreznih olakšica koje nisu posebno vezane uz takve sustave raspodjele dobiti (vidjeti, na primjer, X BV i X NV, C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, t. 39.-42.).
60. Predmet X BV odnosio se na pravila za odbitak kamata u Nizozemskoj. Pravila su se primjenjivala na kamate od zajmova povezanih društava u slučajevima kada je zajam bio povezan sa stjecanjem udjela u povezanom društvu. U skladu s tim pravilima, odbitak se uvijek dozvoljavao ako su društvo koje se stjecalo i društvo stjecatelj bili dio istog poreznog subjekta. Međutim, ako društvo nije bilo dio takvog subjekta, pravo na odbitak ovisilo je o dokazu da je prihvatljivo da postoje uglavnom opravdani poslovni razlozi za zajam i stjecanje ili da je razumno oporezivati kamatu kod primatelja. Sud Europske unije utvrdio je da ta razlika u postupanju predstavlja neopravdanu prepreku slobodi poslovnog nastana.
61. Vezano za prijenose unutar grupe, nizozemska pravila o poreznim subjektima na tragu su švedskog poreznog sustava. U predmetu X BV Sud Europske unije **[orig. str. 16.]** utvrdio je da veze između pravila o odbitku kamata i pravila o poreznim subjektima ne znače da se nizozemska pravila mogu opravdati. Jedna razlika između pravila razmatranih u predmetu X BV i švedskih pravila, međutim, jest u

tome da su se prema nizozemskim propisima uvjeti za odbitak razlikovali ovisno o tome je li društvo koje je predmet stjecanja dio istog poreznog subjekta kao društvo stjecatelj. U skladu sa švedskim pravilima, razlika u pravu na odbitak temelji se na tome mogu li platitelj i primatelj kamata prebiti dobit i gubitak međusobno s pomoću prijenosa unutar društva. U predmetu X BV, Sud Europske unije čini se da je pridao važnost činjenici da Nizozemska pravila nisu povezivala pravo na odbitak s oporezivanjem kamata u korist primatelja (vidjeti točku 41. presude). Prema mišljenju Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud), nalazi Suda Europske unije u predmetu X BV ne mogu se jednostavno prenijeti na švedska pravila.

62. Daljnje pitanje o kojem stranke imaju različita mišljenja jest je li primjena izuzeća dovoljno predvidljiva, čime ono ispunjava zahtjev pravne sigurnosti (vidjeti, na primjer, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, t. 56.-59.). Kako bi se utvrdilo je li to slučaj, potrebno je utvrditi pružaju li izjave iz pripremljenih radnih dokumenata, kako je navedeno u točkama 11. do 15. ove presude, dostatne smjernice za primjenu pravila.

Sažeti zaključak

63. Ukratko, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) smatra da postoje različita stajališta u pogledu spojivosti izuzeća s pravom EU-a. Isto kao i Komisijino pismo opomene, i Lexel smatra da je uskrata odbitka kamata društvu na temelju izuzeća suprotna pravu EU-a. Skatteverket, Švedska vlada, Förvaltningsrätten i Stockholm (Upravni sud u Stockholmu) i Kammarrätten i Stockholm (Žalbeni upravni sud u Stockholmu) imaju suprotno mišljenje i smatraju da pravo EU-a ne isključuje uskratu odbitka.
64. Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) nadalje smatra da nije moguće sa sigurnošću zaključiti na temelju postojeće sudske prakse Suda Europske unije koja su od tih stajališta točna [**orig. str. 17.**]. Stoga je potrebno uputiti zahtjev za prethodnu odluku Sudu Europske unije.

Pitanje:

65. S obzirom na prethodno navedeno, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) traži odgovor na sljedeće pitanje.
66. Je li spojivo s člankom 49. UFEU-a da se švedskom trgovačkom društvu odbije pravo na odbitak za kamate plaćene trgovačkom društvu iz iste grupe povezanih društava, a koje je rezident druge države članice, zbog toga što se smatra da je glavni razlog nastajanja obveze taj da će grupa povezanih društava ostvariti znatnu poreznu olakšicu za koju se smatra da ne bi postojala da su oba društva švedska, jer bi tada bila obuhvaćena odredbama o prijenosima unutar grupe?