

Vec C-484/19

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

25. jún 2019

Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania:

Högsta förvaltningsdomstolen

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

5. jún 2019

Žalobkyňa:

Lexel AB

Žalovaný:

Skatteverket

PRACOVNÝ DOKUMENT

ROZSUDOK NAPADNUTÝ ODVOLANÍM

Rozsudok Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správny súd, Štokholm, Švédsko) zo dňa 29. júna 2018 vo veciach č. 5437-17 a 5438-17

VEC

Daň z príjmu, atď.: predloženie otázky Súdnemu dvoru Európskej únie na vydanie rozhodnutia v prejudiciálnom konaní

The Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) prijíma toto

ROZHODNUTIE

Je potrebné požiadať Súdny dvor Európskej únie o vydanie rozhodnutia v prejudiciálnom konaní podľa článku 267 ZFEÚ, a to súlade s priloženou žiadosťou (priložená zápisnica).

...

Priložená zápisnica

Návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ týkajúci sa výkladu článku 49 ZFEÚ

Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka otázky, či je odmietnutie odpočtu určitých úrokových nákladov v čase zdanenia zlučiteľné so slobodou usadiť sa uvedenou v článku 49 ZFEÚ. Táto otázka bola nastolená vo veci, v ktorej švédskej spoločnosti nebolo dovolené vykonať odpočet úrokov zaplatených francúzskej spoločnosti, ktorá patrí do tej istej skupiny. Francúzska spoločnosť mala možnosť započítať prijaté úroky oproti stratám, ktoré vznikli pri podnikaní skupiny vo Francúzsku. Odpočet bol odmietnutý na základe ustanovenia, podľa ktorého sa úrokové náklady vyplývajúce z dlhu voči spoločnosti patriacej do tej istej skupiny pridružených podnikov nemôžu odpočítať, ak je hlavným dôvodom vzniku dlhu dosiahnutie značnej daňovej výhody.
2. V prípravných pracovných dokumentoch pre dané ustanovenie sa uvádza, že jeho zámerom nie je to, aby sa vzťahovalo na platby úrokov medzi spoločnosťami, ktoré si môžu medzi sebou navzájom započítať zisky a straty prostredníctvom tzv. prevodov v rámci skupiny. Pravidlá týkajúce sa prevodov v rámci skupiny sa uplatňujú iba medzi spoločnosťami, ktoré sú zdaňované vo Švédsku. Z uvedeného dôvodu boli v danej veci, okrem iných, nastolené otázky, či je v súlade so slobodou usadiť sa, ak sa spoločnosti odmietne vykonať odpočet úrokov.

Právo Európskej únie

3. Články 49 a 54 ZFEÚ zakazujú obmedzenia slobody spoločnosti z iného členského štátu usadiť sa na švédskom území, napríklad prostredníctvom založenia dcérskej spoločnosti vo Švédsku.

Vnútroštátna právna úprava

Ustanovenia, ktoré stanovujú obmedzenia nároku na odpočty úrokov z určitých dlhov.

4. Podľa hlavného pravidla kapitoly 16, odseku 1, inkomstskattelag (1999:1229) [zákona (1999:1229) o dani z príjmu; ďalej len „zákon o dani z príjmu“], úrokové náklady sú odpočítateľné pri zdaňovaní podnikateľskej činnosti spoločnosti.
5. Pri úrokových nákladoch vyplývajúcich z dlhov medzi spoločnosťami v tej istej skupine existujú však určité obmedzenia týkajúce sa nároku na vykonanie odpočtu. V čase, ktorý je rozhodný pre prejednávanú vec, bolo v kapitole 24, odsekoch 10 a až 10 f, zákona o dani z príjmu uvedené:
6. Podľa odseku 10 a sa spoločnosti na účely uplatňovania odsekov 10 b až 10 f považujú za navzájom pridružené, ak jedna zo spoločností, priamo alebo nepriamo, prostredníctvom vlastníctva alebo inak značným spôsobom vplyva na inú spoločnosť alebo keď sú spoločnosti prevažne pod spoločným riadením. Pojem „spoločnosť“ označuje právnické osoby.
7. Podľa odseku 10 b spoločnosť v skupine pridružených podnikov nemôže – pokiaľ nie je stanovené inak v odsekoch 10 d alebo 10 e – odpočítať úrokové náklady vyplývajúce z dlhu voči spoločnosti, ktorá je v skupine pridružených podnikov.
8. Odsek 10 d, prvý pododsek, stanovuje, že úrokové náklady vyplývajúce z dlhov uvedených v odseku 10 b sú odpočítateľné, ak príjem zodpovedajúci úrokovým nákladom mal byť zdanený sadzbou najmenej 10 % podľa právnych predpisov štátu, v ktorom je spoločnosť patriaca do skupiny pridružených podnikov, ktorej skutočne vznikol nárok na príjem, rezidentom, ak by táto spoločnosť mala mať iba tento príjem (pravidlo 10 %).
9. Odsek 10 d, tretí pododsek, stanovuje, že odpočet sa však nemôže vykonať, ak hlavným dôvodom vzniku dlhu je to, že skupina pridružených podnikov tým získa značnú daňovú výhodu (výnimka).
10. Odsek 10 e, prvý pododsek, stanovuje, že aj keď nie je splnená podmienka na uplatnenie pravidla 10 %, úrokové náklady vyplývajúce z dlhov uvedených v odseku 10 b môžu byť odpočítané, ak dlh tvoriaci základ úrokových nákladov vznikol hlavne z dôvodov podnikania. Platí to však iba vtedy, ak spoločnosť patriaca do skupiny pridružených podnikov, ktorá má skutočne nárok na príjem zodpovedajúci úrokovým nákladom, je rezidentom štátu v Európskom

hospodárskom priestore (EHP) alebo štátu, s ktorým Švédsko uzatvorilo dohodu o zdaňovaní.

11. V rámci prípravných prác na výnimke sa v odseku 10 d, tretí pododsek, uvádza takéto usmernenie pre výklad tohto ustanovenia (prop. 2012/13:1 strany 250–254).
12. Je to spoločnosť, ktorá žiada o odpočet, ktorá musí preukázať, že dlh nevznikol hlavne z daňových dôvodov. Pojmom „hlavne“ sa myslí približne 75 % alebo viac. Posúdenie sa musí uskutočniť na úrovni skupiny pridružených podnikov a musí sa zohľadniť situácia veriteľa ako aj dlžníka. Na krátkodobé dlhy a činnosti tzv. cash-pool sa spravidla táto výnimka nevzťahuje.
13. Pri uplatňovaní výnimky sa v každom jednotlivom prípade musí uskutočniť posúdenie, a to so zohľadnením všetkých relevantných okolností, aby sa určilo, či hlavným dôvodom uskutočnenia transakcií a vzniku zmluvného vzťahu je to, že skupina pridružených podnikov môže získať značnú daňovú výhodu. Medzi okolnosti, ktoré hovoria v prospech uplatnenia výnimky patrí napríklad skutočnosť, že pôžička sa vzala na financovanie nadobudnutia práv spojených s podielom pridruženej spoločnosti od inej spoločnosti patriacej do skupiny pridružených podnikov alebo že úrokové sadzby sú vysoké. Ďalším dôležitým faktorom je to, či by financovanie mohlo mať formu kapitálovej injekcie namiesto pôžičky.
14. Tiež by sa malo vziať do úvahy to, či došlo k neodôvodnenému posielaniu platieb úrokov prostredníctvom iných spoločností patriacich do skupiny pridružených podnikov. Príkladom uvedeného je situácia, keď spoločnosť so značnou stratou a nedostatkom finančných prostriedkov na poskytovanie pôžičiek, za účelom získania daňových výhod stále vystupuje ako veriteľ, a to na základe prevodov finančných prostriedkov od iných spoločností patriacich do skupiny pridružených podnikov. Ak dlh vznikol s cieľom umožniť skupine pridružených podnikov využiť stratu u spoločnosti v danej krajine prostredníctvom pôžičky alebo kapitálu na poskytovanie pôžičiek, ktorý tam bol poslaný, odpočet by nemal byť povolený. Takáto operácia sa musí považovať za uskutočnenú za tým účelom, aby skupina pridružených podnikov mohla získať značnú daňovú výhodu, a to napríklad obchádzaním pravidiel týkajúcich sa prevodov v rámci skupiny.
15. Ďalšia pochybná situácia by mohla nastať vtedy, keď skupina pridružených podnikov, v súvislosti s nadobudnutím práv spojených s podielom, vytvorí novú spoločnosť, ktorej hlavným účelom je držba pohľadávky vyplývajúcej z pôžičky. Ďalším faktorom, ktorý by mal byť súčasťou posúdenia, je pôvod finančných prostriedkov. Skutočnosť, že ide o požičané prostriedky, ktoré sa vytvorili samočinne, môže, z pohľadu veriteľa, naznačovať to, že za transakciou sú náležité obchodné dôvody. Zohľadniť by sa mal tiež rozsah zdanenia príjemcu úrokov. Výnimka sa nevzťahuje na platby úrokov z interných pôžičiek medzi tradične zdaňovanými spoločnosťami s ručením obmedzeným, pretože tieto majú právo uskutočňovať medzi sebou prevody v rámci skupiny.

16. Kapitola 24, odseky 10 a až 10 f, zákona o dani z príjmu sú teraz už zrušené. Od 1. januára 2019 kapitola 24, odsek 18, namiesto toho stanovuje, že úrokové náklady vyplývajúce z dlhu voči spoločnosti patriacej do tej istej skupiny pridružených podnikov sa spravidla môžu vždy odpočítať, ak spoločnosť patriaca do skupiny pridružených podnikov, ktorá má v skutočnosti nárok na príjem zodpovedajúci úrokovým nákladom, je rezidentom štátu v EHP alebo štátu, s ktorým Švédsko uzatvorilo dohodu zdaňovaní. Uvedené sa teda uplatňuje bez ohľadu na to, ako je príjemca úrokov zdaňovaný. Podľa aktuálne platných pravidiel bude odpočítanie odmietnuté iba vtedy, ak dlh vznikol výlučne alebo takmer výlučne za takým účelom, aby skupina pridružených podnikov získala značnú daňovú výhodu. V súlade s prípravnými pracovnými dokumentmi sa pod slovným spojením „výlučne alebo takmer výlučne“ myslí približne 90 – 95 % až do 100 % (prop. 2017/18:245 s. 184).
17. Dôvodom zúženia rozsahu uplatňovania pravidiel týkajúcich sa obmedzenia nároku na odpočet úrokov zaplatených z pôžičiek prijatých od pridružených podnikov je to, že sa súčasne zaviedli iné zmeny, ktoré sa týkajú nároku na odpočet úrokových nákladov v korporátnom sektore. Tie sú založené, okrem iných, na smernici Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu, a na odporúčaníach OECD týkajúcich sa narušenia základov dane a presunu ziskov.
18. Ako je uvedené vyššie, v prejednávanej veci sa však uplatňujú predchádzajúce ustanovenia kapitoly 24, odsekov 10 a až 10 f, zákona o dani z príjmu.

Ustanovenia o prevodoch v rámci skupiny

19. Ustanovenia o prevodoch v rámci skupiny sú založené na kapitole 35 zákona o dani z príjmu. Účelom uvedených ustanovení je umožniť rozloženie zisku jeho presúvaním v rámci skupiny spoločností.
20. V odsekoch 1 a 3 je uvedené, že prevod v rámci skupiny z materskej spoločnosti na dcérsku spoločnosť v jej výlučnom vlastníctve alebo z dcérskej spoločnosti vo výlučnom vlastníctve na materskú spoločnosť je odpočítateľný pri splnení určitých podmienok. Prevod v rámci skupiny sa má uviesť ako príjem pre príjemcu.
21. Odsek 2, prvý pododsek, stanovuje, že pod slovným spojením „materská spoločnosť“ sa rozumie, okrem iných, švédsku spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá vlastní viac ako 90 % podielov v inej švédskej spoločnosti s ručením obmedzeným. Druhý pododsek stanovuje, že pod slovným spojením „dcérska spoločnosť vo výlučnom vlastníctve“ sa rozumie spoločnosť vlastnená materskou spoločnosťou.
22. Odseky 4 – 6 obsahujú ustanovenia, ktoré umožňujú vykonanie odpočtov aj pre prevody v rámci skupiny uskutočnené na dcérsku spoločnosť, ktorá je nepriamo

vlastnená prostredníctvom inej dcérskej spoločnosti, a pre prevody v rámci skupiny uskutočnené medzi dvoma priamo alebo nepriamo vlastnenými dcérskymi spoločnosťami.

23. Odsek 2 a stanovuje, že pri uplatňovaní ustanovení o prevodoch v rámci skupiny, sa za takúto spoločnosť považuje iná ako švédská spoločnosť, ktorá je rezidentom v štáte EHP, ktorá zodpovedá švédskej spoločnosti s ručením obmedzeným. Platí to však len vtedy, ak príjemca prevodu v rámci skupiny je zdaniteľný vo Švédsku za tú podnikateľskú činnosť, na ktorú sa prevod v rámci skupiny vzťahuje.

Skutočnosti

24. Táto vec sa týka švédskej spoločnosti s ručením obmedzeným Lexel, ktorá je súčasťou skupiny Schneider Electric. Táto skupina je aktívna vo veľkom počte krajín. Materskou spoločnosťou tejto skupiny je francúzska spoločnosť Schneider Electric SE.
25. Do tejto skupiny patrí aj belgická spoločnosť Schneider Electric Services International (SESI). Pred spornou transakciou, ktorej sa prejednávaná vec týka, francúzska spoločnosť Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) vlastnila 85 % uvedenej spoločnosti a španielska pridružená spoločnosť Schneider Electric España SA (SEE) vlastnila zostávajúcich 15 %.
26. V decembri 2011, Lexel nadobudla 15 % podielov v spoločnosti SESI, ktoré vlastnila spoločnosť SEE. Na financovanie uvedenej akvizície si Lexel vzala pôžičku od francúzskej pridruženej spoločnosti Bossière Finances SNC (BF). Lexel, BF, SESI a SEE sú všetky priamo alebo nepriamo dcérskymi spoločnosťami spoločnosti SEISAS. V rokoch 2013 a 2014 Lexel uhradila spoločnosti BF úroky z pôžičky vo výške približne 58 miliónov SEK (2013) a približne 62 miliónov SEK (2014) a vo svojom daňovom priznaní si nárokovala odpočet uvedených úrokov.
27. BF je internou bankou skupiny. Okrem iného, má starosti cash-pool skupiny a poskytla pôžičky približne 100 rôznym pridruženým spoločnostiam. BF podlieha francúzskej dani z príjmu právnických osôb a je súčasťou daňového subjektu vo Francúzsku, ktorý mal počas rokov, ktoré sú relevantné pre prejednávanú vec, približne 60 francúzskych pridružených spoločností. Spoločnosti v týchto typoch daňových subjektov si môžu započítať svoje zisky so stratami, ktoré vznikli v iných spoločnostiach v rámci jednotky.
28. Francúzska sadzba dane z príjmu právnických osôb počas rokov 2013 a 2014 bola vo výške 34,43 %. Počas uvedených rokov sa však z úrokových príjmov nevybrala žiadna daň, pretože daňový subjekt vykazoval stratu. Za rovnaké roky bola sadzba dane z príjmu právnických osôb vo Švédsku vo výške 22 %.
29. Skatteverket odmietol odpočty úrokových nákladov vyplývajúcich z pôžičky od spoločnosti BF. Skatteverket zistil, že Lexel a BF boli obe v skupine pridružených

podnikov, čo znamená, že podľa kapitoly 24, odseku 10 b zákona o dani z príjmu, úrokové náklady neboli spravidla odpočítateľné. Skatteverket potom preskúmal, či sa uplatňovalo pravidlo 10 % uvedené v odseku 10 d prvom pododseku. Podľa uvedeného pravidla sa musí hypoteticky preskúmať, ako by sa úroky zdaňovali v rukách príjemcu, ak by sa vzal do úvahy iba tento príjem. Na to, aby sa na základe uvedeného pravidla úroky mohli odpočítať, je preto postačujúce, aby bol príjem vyplývajúci z úrokov zdaniteľný a aby sadzba dane bola najmenej 10 %. Pokiaľ ide o úroveň zdanenia vo Francúzsku, Skatteverket zistil, že sa uplatňovalo pravidlo 10 %.

30. To nastolilo otázku, či by sa na základe odseku 10 d, tretieho pododseku, mal odpočet naďalej odmietnuť. Lexel uviedla, že dôvodom, prečo nadobudla podiely v spoločnosti SESI od spoločnosti SEE bolo to, že spoločnosť SEE potrebovala kapitál v súvislosti s nadobudnutím inej spoločnosti, španielskej Telvent Group, od externých predávajúcich. SEE financovala uvedenú akvizíciu prevažne pôžičkami a SEE mala tiež interné a externé pôžičky z obdobia pred nadobudnutím podielov v spoločnosti SESI. S cieľom znížiť svoje finančné náklady SEE predala svoje podiely v spoločnosti SESI a splatila uvedené pôžičky.
31. Podľa spoločnosti Lexel účelom nadobudnutia podielov v spoločnosti SESI spoločnosťou Lexel teda nebolo získať daňovú výhodu pre skupinu. Lexel ďalej uviedla, že nevznikla žiadna daňová výhoda, pretože BF si mohla započítať úrokové príjmy so stratou vyplývajúcou z francúzskych obchodných činností. Podľa spoločnosti Lexel sa v skutočnosti musela zohľadniť okolnosť, že uvedené straty tým zanikli a nemohli sa využiť voči budúcim ziskom. Príjem zodpovedajúci úrokovým príjmom by sa teda v konečnom dôsledku zdaňoval, a navyše vyššou daňovou sadzbou ako je sadzba, ktorá platí vo Švédsku. Lexel nakoniec uviedla, že uplatnenie výnimky nie je zlučiteľné s ustanoveniami právnych predpisov EÚ o slobode usadiť sa.
32. Skatteverket bol naopak toho názoru, že výnimka sa má uplatniť. Skatteverket zistil, že SEE začala vykazovať stratu v roku 2011 a zistil, že transakcie sa uskutočnili tak, že odpočet úrokových nákladov súvisiacich s nadobudnutím spoločnosti SESI sa mohol uskutočniť vo Švédsku namiesto Španielska. Keďže zodpovedajúci úrokový príjem nebol zdanený vo Francúzsku, pretože sa tam mohol započítať so stratou, tak to by podľa Skatteverket mohlo mať za následok značné daňové zvýhodnenie pre skupinu pridružených podnikov, ak by odpočet úrokov mal byť povolený vo Švédsku. Skatteverket ďalej zistil, že uvedená daňová výhoda sa musela považovať za hlavný dôvod vzniku dlhu. Skatteverket na záver zistil, že uplatnenie výnimky nie je možné považovať za nesúladne so slobodou usadiť sa.
33. Lexel podala odvolanie proti rozhodnutiu, ktoré vydal Skatteverket, na Förvaltningsrätten i Stockholm (Správny súd, Štokholm, Švédsko), ktorý potvrdil záver Skatteverket, že odpočet by sa mal odmietnuť na základe výnimky a že to nemožno považovať za odporujúce právu EÚ. Pokiaľ ide o otázku zlučiteľnosti výnimky so slobodou usadiť sa, Förvaltningsrätten (Správny súd, Štokholm)

konštatoval, že podľa jej znenia sa výnimka uplatňovala bez ohľadu na to, kde sa príjemca úrokov nachádzal. Ak by však BF bola švédskou spoločnosťou, výnimka by sa neuplatnila, pretože v takom prípade by Lexel a BF mohli medzi sebou uskutočňovať prevody v rámci skupiny a taktiež prijímať takéto plnenia. V takom prípade by podľa prípravných pracovných dokumentov nemohol odpočet úrokov viesť k značnej daňovej výhode. Na základe uvedeného Förvaltningsrätten (Správny súd) rozhodol, že uplatnenie výnimky viedlo k obmedzeniu slobody usadiť sa. Förvaltningsrätten (Správny súd) však skonštatoval, že toto obmedzenie môže byť odôvodnené.

34. Lexel podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správny súd, Štokholm), ktorý odvolanie zamietol. Kammarrätten (Odvolací správny súd) rozhodol, že okolnosti veci naznačujú, že dlh bol vytvorený tak, aby skupina pridružených podnikov mohla využiť stratu vo Francúzsku a pritom súčasne vo Švédsku boli jej odpočty dovolené. Podľa Kammarrätten (Odvolací správny súd) spoločnosť nepreukázala, že dôvodom vzniku dlhu nebolo hlavne to, aby umožnil skupine pridružených podnikov získať značnú daňovú výhodu. Uvedená výnimka sa preto uplatnila.
35. Kammarrätten (Odvolací správny súd, Štokholm) sa ďalej stotožnil so zistením Förvaltningsrätten (Správny súd, Štokholm), že uplatnenie výnimky viedlo k obmedzeniu slobody usadiť sa. Kammarrätten (Odvolací správny súd) ďalej konštatoval, pokiaľ ide o nárok na odpočet úrokov, že situácia, v ktorej obchodne aktívne pridružené spoločnosti platili úroky pridruženým spoločnostiam v iných členských štátoch, bola objektívne porovnateľná so situáciou, v ktorej by sa úroky platili švédskym spoločnostiam v skupine. Rovnako ako Förvaltningsrätten (Správny súd) však Kammarrätten (Odvolací správny súd) skonštatoval, že obmedzenie slobody usadiť sa môže byť odôvodnené. V uvedenej súvislosti Kammarrätten (Odvolací správny súd) uviedol, že výnimka bola určená na zamedzenie vyhýbania sa daňovým povinnostiam a že bola účinná pri zabezpečení vyváženého prerozdelenia právomoci ukladania daní medzi členskými štátmi. Podľa Kammarrätten (Odvolací správny súd) táto výnimka neprekročila nevyhnutný rámec potrebný na dosiahnutie sledovaných cieľov a aj na základe usmernenia uvedeného v prípravných pracovných dokumentoch o tom, ako sa táto výnimka mala uplatňovať, bola táto výnimka pre spoločnosti, ktorých sa týkala dostatočne predvídateľná.
36. Lexel podala odvolanie proti rozsudku Kammarrätten (Odvolací správny súd, Štokholm) na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd), ktorý povolil odvolanie vo vzťahu k otázke, či je odmietnutie odpočtu platieb úrokov zaplatených z pôžičky poskytnutej spoločnosťou patriacou do istej skupiny pridružených podnikov ako je spoločnosť, ktorej sa pôžička poskytuje, a to na základe uvedenej výnimky, v súlade so slobodou usadiť sa. Konanie týkajúce sa otázky povolenia odvolania vo vzťahu k zostávajúcej časti veci bolo prerušené.
37. Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) preto v rámci otázky, pri ktorej bolo odvolanie povolené, nebude preskúmať záver Kammarrätten

(Odvolací správný súd, Štokholm), že kritériá na uplatnenie výnimky sú v prejednávanej veci splnené. Preskúmanie, ktoré uskutoční Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd), sa namiesto toho obmedzí na otázku, či je uplatňovanie výnimky v rozpore s právom EÚ. Nič však nebráni tomu, aby Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) preskúmal ďalšie otázky vo veci až následne, ak by na to zistil dôvody.

Podania účastníkov konania

Lexel

38. Výnimka vedie k obmedzeniu slobody usadiť sa z dvoch dôvodov. Po prvé, za značnú daňovú výhodu sa považuje, ak je príjemca úrokov rezidentom v členskom štáte, ktorý uplatňuje nižšiu daňovú sadzbu ako je švédska sadzba. Po druhé, výnimka spolu s pravidlami pre prevody v rámci skupiny v praxi vždy vedie k odpočtu úrokov, keď sú splnené kritériá pre prevody v rámci skupiny, čo neplatí v prípade, ak je príjemcom úrokov iná ako švédska spoločnosť, ktorá nie je zdaniteľná vo Švédsku. Výnimka preto ukladá nepriaznivé rozdielne zaobchádzanie s cezhraničnými situáciami.
39. Obmedzenie slobody usadiť sa nemôže byť odôvodnené potrebou zamedzovať vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam alebo potrebou zabezpečiť vyvážené prerozdelenie právomoci ukladať dane medzi členskými štátmi, a to bez ohľadu na to, či sa odôvodnenia zohľadňujú jednotlivito alebo spolu. Účelom výnimky je boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ale neobmedzuje sa iba na úplne umelo vytvorené operácie. V prejednávanej veci ide o skutočné prevádzky a spoločnosti, ktoré vykonávajú skutočnú hospodársku činnosť. Sporný dlh sa tiež pohyboval v rámci trhových úrokových sadzieb.
40. Výnimka nie je zameraná priamo na zabezpečenie vyváženého prerozdelenia právomoci ukladať dane. Rozdelenie právomoci ukladať dane nemôže byť samo o sebe ovplyvnené úrovňou zdaňovania alebo možnými stratami u príjemcu. Odpočet úrokov vždy znižuje daňovú povinnosť v domicile spoločnosti, ktorá si požičiava a zvyšuje daňovú povinnosť v domicile spoločnosti, ktorá pôžičku poskytuje. Uvedené môže predstavovať hrozbu pre daňový základ členského štátu, ale nie pre prerozdelenie právomoci ukladať dane, na ktorých sa členské štáty dohodli.
41. Posúdenie proporcionality nie je možné uskutočniť na účely ochrany švédskeho základu dane z príjmu právnických osôb, pretože to nie je akceptovateľné odôvodnenie. Výnimka obsahuje domnienku, že vyhýbanie sa daňovým povinnostiam je prítomné vo všetkých situáciách, v ktorých sa predpokladá, že cezhraničný dlh predstavuje značnú daňovú výhodu, ktorá nie je proporcionálna.
42. Uplatňovanie výnimky ide značne nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa, ktorým je eliminácia neoprávnenej daňovej výhody, pretože odpočítanie

úrokov sa s konečnou platnosťou a v celom rozsahu odmieta. V prejednávanej veci môže odmietnutie odpočtu viesť k dvojitému zdaneniu, pretože daňová úľava vo Francúzsku je iba dočasná. Primeranejším prístupom by preto bolo odloženie nároku na odpočet, a to až do času, kým činnosti vo Francúzsku nezačnú vykazovať zisk.

43. Okrem toho, nie je možné predvídať možné uplatnenie výnimky s požadovaným stupňom presnosti. Okolnosti, na ktoré odkazujú prípravné pracovné dokumenty, nepredstavujú typ objektívnych a overiteľných okolností, ktoré môžu poskytnúť usmernenie k tomu, či je nejaká operácia vyslovene umelo vytvorená konštrukcia.

Skatteverket

44. Výnimka sa vzťahuje na úrokové výdavky vyplývajúce z dlhov voči spoločnostiam v tej istej skupine pridružených podnikov, a to bez ohľadu na to, kde majú spoločnosti domicil, a bez ohľadu na to, či môžu uskutočňovať prevody v rámci skupiny s daňovo-právnym účinkom. V prípadoch, ak existuje oprávnenie na uskutočňovanie prevodov v rámci skupiny medzi dvoma švédskymi spoločnosťami, musí byť teda nárok na odpočet úrokových nákladov tiež preskúmaný vo svetle uvedenej výnimky. Ak neexistujú obmedzenia týkajúce sa oprávnenia uskutočňovať prevody v rámci skupiny medzi spoločnosťami, takéto preskúmanie povedie k záveru, že dlh medzi nimi nevznikol hlavne z daňových dôvodov, pretože v takom prípade by spoločnosti boli schopné dosiahnuť zodpovedajúce odpočty uskutočnením prevodu v rámci skupiny. Skutočnosť, že preskúmanie týkajúce sa výnimky niekedy vedie k jej uplatneniu a niekedy k jej neuplatneniu, neznamená, že takéto pravidlo má za následok také nepriaznivé rozdielne zaobchádzanie, ktoré predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa.
45. Ak by sa však dospelo k záveru, že obmedzenie nastalo, možno ho odôvodniť potrebou zabezpečiť vyvážené prerozdelenie právomoci ukladať dane medzi členskými štátmi a zamedzovať vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a daňovým únikom. Keď sa tieto odôvodnenia posudzujú spoločne, nie je potrebné, aby sa vnútroštátne pravidlo zameriavalo výlučne na vyslovene umelo vytvorené konštrukcie.
46. Celkovým účelom pravidiel obmedzujúcich nárok na odpočet úrokov je zabrániť narušeniu základu dane tak vo výlučne domácich, ako aj cezhraničných situáciách. Pri cezhraničných situáciách sa tieto pravidlá snažia zabrániť presunu nezdanených ziskov zo Švédska do iného členského štátu, čo prispieva k zabezpečeniu vyváženého prerozdelenia právomoci ukladať dane medzi členskými štátmi.
47. Cieľom pravidiel o prevodoch v rámci skupiny je umožniť rozdelenie ziskov medzi podniky, ktoré sú zdaňované vo Švédsku. Pravidlá sa preto neuplatňujú na domáce skupiny spoločností, ktoré sú oslobodené od dane alebo zdaňované podľa osobitných pravidiel; neuplatňujú sa ani na iné ako švédske skupiny spoločnosti, ktoré nemajú povinnosť platiť dane vo Švédsku. Dlh v rámci skupiny sa môže

usporiadať takým spôsobom, aby sa obišli pravidlá o prevodoch v rámci skupiny, a to je to, čomu sa pravidlá o odpočtoch úrokov snažia zabrániť.

48. Pri skúmaní nároku na odpočty úrokov podľa tejto výnimky sa v každom jednotlivom prípade vždy posudzuje, či dlh vznikol hlavne preto, aby skupina pridružených podnikov mohla získať značnú daňovú výhodu. Aby bolo možné odpočet odmietnuť, daný dlh musí existovať prevažne z daňových dôvodov. Odpočty úrokových nákladov sa preto neodmietnu automaticky iba na základe toho, že pôžičku poskytla spoločnosť v inom členskom štáte. Príslušné požiadavky na dokazovanie sú rovnaké ako pre všetky ostatné odpočty, o ktoré sa žiada.
49. Výnimka je zameraná na dlh samotný, nie na výšky úrokov ako takú. Nie je preto neprimerané odmietnuť odpočet celej sumy úrokov. V prípravných pracovných dokumentoch je uvedené dostatočné usmernenie, kedy sa má výnimka uplatňovať.

Odôvodnenie požiadavky vydať rozhodnutie v prejudiciálnom konaní

Úvod

50. V prejednávanej veci je nesporné, že Lexel aj BF patria do skupiny pridružených podnikov a že kritérium pravidla 10 % je splnené. Kammarrätten (Odvolací správny súd, Štokholm) navyše tiež konštatoval, že kritériá pre výnimku sú splnené. Ako je uvedené v bodoch 36 a 37, Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) nebude v rámci otázky, vo vzťahu ku ktorej bolo povolené odvolanie, ako je uvedené vyššie, preskúmavať postoj Kammarrätten (Odvolací správny súd) (so zreteľom na uvedené). Zostáva teda preskúmať, či odmietnutie odpočtu pre spoločnosť Lexel z titulu platieb úrokov zaplatených spoločnosti BF, na základe uvedenej výnimky, je zlučiteľné so slobodou usadiť sa.

Formálna výzva Komisie

51. Komisia začala proti Švédsku konanie vo veci porušenia a vo formálnej výzve odoslanej v roku 2014 tvrdila, že švédske obmedzenia týkajúce sa nároku na odpočty za platby úrokov z pôžičiek poskytnutých v rámci skupiny podľa kapitoly 24, odsekov 10 b až 10 e, zákona o dani z príjmu, sú nezlučiteľné s článkom 49 ZFEÚ vtedy, keď sa tieto obmedzenia uplatňujú na skupiny, v ktorých sa platia úroky obchodným spoločnostiam nachádzajúcim sa v inom členskom štáte (referenčné číslo Komisie SG-Greffe (2014) D/17633, vec číslo 2013/4206).
52. Švédska vláda odpovedala Komisii a uviedla, že podľa jej názoru obmedzenia nároku na odpočty úrokov nemajú za následok priame alebo nepriame obmedzenie slobody usadiť sa. Ak sa zistí, že existuje nepriame obmedzenie, tak takéto obmedzenie môže byť podľa vyjadrenia vlády odôvodnené (Fi2014/4205).

Obmedzenie slobody usadiť sa?

53. Znenie výnimky nenaznačuje, že by rozlišovalo medzi úrokmi zaplatenými švédskym príjmom a úrokmi zaplatenými iným ako švédskym príjmom. Lexel však tvrdí, že toto pravidlo v skutočnosti vedie k nepriaznivému daňovému zaobchádzaniu, a to vo vzťahu k úrokom vyplateným iným ako švédskym príjmom, a teda k obmedzeniu slobody usadiť sa. Pri posudzovaní, či k tomu dochádza, môžu byť predmetom záujmu, okrem iných, tieto okolnosti.
54. Pokiaľ ide o švédskych príjemcov, pravidlá obmedzujúce nárok na odpočet úrokových nákladov sa týkajú predovšetkým úrokov zaplatených investičným spoločnostiam, ktoré sú zdaňované podľa osobitnej schémy, a príjmom oslobodeným od dane, ako sú obce a niektoré neziskové organizácie a nadácie.
55. Pravidlá sa však môžu vzťahovať aj na platby úrokov švédskym spoločnostiam s ručením obmedzeným, ktoré sú zdaňované obvyklým spôsobom. Na takéto platby úrokov sa vždy vzťahuje pravidlo 10 %, ale odpočty je možné odmietnuť, ak sa uplatní výnimka. Z prípravných pracovných dokumentov vyplýva, že výnimka sa neuplatní, ak spoločnosť môže vykonávať a prijímať platby medzi spoločnosťami v rámci skupiny navzájom s daňovo-právnym účinkom a bez obmedzení. Platby úrokov medzi švédskymi spoločnosťami s ručením obmedzeným, ktoré sú súčasťou tej istej skupiny pridružených podnikov, ktoré ale nespĺňajú kritériá na to, aby boli schopné uskutočňovať a prijímať platby v rámci skupiny – ako napríklad požiadavka vlastníctva najmenej 90 % – môžu však spĺňať podmienky na uplatnenie výnimky.
56. V tejto veci je nesporné, že Lexel a BF by medzi sebou mohli uskutočňovať platby v rámci skupiny, ak by BF bola švédská spoločnosť, a že v takom prípade by sa výnimka neuplatnila. Na tomto základe Förvaltningsrätten i Stockholm (Správny súd, Štokholm) a Kammarrätten i Stockholm (Odvolačný správny súd, Štokholm) rozhodli, že nastalo obmedzenie slobody usadiť sa. Skatteverket bol však opačného názoru a švédská vláda sa tiež domnieva, že pravidlá pre odpočet úrokov nemajú za následok obmedzenie slobody usadiť sa.

Môže byť eventuálne obmedzenie odôvodnené?

57. Ak by sa malo konštatovať, že odmietnutie odpočtu úrokov má za následok obmedzenie slobody usadiť sa, potom je potrebné určiť, či toto obmedzenie môže byť odôvodnené. Medzi odôvodneniami, ktoré boli v prejednávanej veci zdôraznené, boli vôľa zamedzovať vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a zabezpečenie vyváženého prerozdelenia právomoci ukladať dane medzi členskými štátmi.
58. V súlade s prípravnými pracovnými dokumentmi je celkovým cieľom uvedenej výnimky zabrániť agresívnemu daňovému plánovaniu s odpočtami úrokov (prop. 2012/13:1 s. 251). V súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam ako cieľ je akceptovateľným odôvodnením.

Lexel však tvrdí, že z tohto dôvodu nie je možné výnimku akceptovať, pretože sa nevzťahuje iba na vyslovene umelo vytvorené konštrukcie (pozri napríklad, rozsudok vo veci Cadbury Schweppes, C-196/04, EÚ:C:2006:544, bod 51). Skatteverket za seba uvádza, že ak sa cieľ, ktorým je zabraňovanie vyhýbania sa daňovým povinnostiam, skombinuje s inými odôvodneniami, potom je možné akceptovať aj pravidlá, ktoré sa netýkajú vyslovene umelo vytvorených konštrukcií (pozri napríklad rozsudok vo veci Marks & Spencer, C- 446/03, EÚ:C:2005:763, body 42 – 51).

59. Skatteverket ďalej tvrdil, že cieľom výnimky je zabrániť tomu, aby sa pravidlá o platbách v rámci skupiny obchádzali tým, že vnútro-skupinové dlhy sa usporiadajú takým spôsobom, aby sa zisky plynúce zo Švédska mohli započítať so stratami v iných krajinách (pozri tiež prop. 2012/13:1 bod 254). Súdny dvor Európskej únie vo viacerých rozhodnutiach rozhodol, že, okrem určitých prípadov tzv. konečných strát, je vylúčenie iných ako domácich pridružených spoločností z rozsahu pôsobnosti ustanovení týkajúcich sa rozloženia zisku v rámci skupiny, v súlade so slobodou usadiť sa. V judikatúre Súdneho dvora Európskej únie sa však tiež uvádza, že to znamená, že iné ako domáce pridružené spoločnosti sú vylúčené z daňových výhod, ktoré nie sú špecificky spojené s takýmito systémami rozloženia zisku (pozri napríklad rozsudok vo veci X BV a X NV, C-398/16 a C-399/16, EÚ:C:2018:110, odseky 39 – 42).
60. Vec X BV sa týkala holandských pravidiel odpočtu úrokov. Pravidlá sa vzťahovali na úroky z pôžičiek od prepojených spoločností, pri ktorých bol úver spojený s nadobudnutím podielov v prepojenej spoločnosti. Podľa týchto pravidiel sa odpočet umožnil vždy, keď nadobúdaná spoločnosť bola súčasťou daňového subjektu, ktorého súčasťou bola aj nadobúdajúca spoločnosť. Ak však spoločnosť nebola súčasťou takého subjektu, nárok na odpočet bol podmienený preukázaním, že je vierohodné, že v prevažnej miere existovali náležité obchodné dôvody pre pôžičku a akvizíciu alebo že zdanenie úrokov v rukách príjemcu bolo dôvodné. Súdny dvor Európskej únie rozhodol, že uvedené rozdielne zaobchádzanie predstavuje neodôvodnenú prekážku slobody usadiť sa.
61. Holandské pravidlá týkajúce sa daňových subjektov majú svoj odraz vo švédskom daňovom systéme a jeho pravidlách pre prevody v rámci skupiny. Vo veci X BV Súdny dvor Európskej únie preto rozhodol, že prepojenia medzi pravidlami odpočtu úrokov a pravidlami týkajúcimi sa daňových subjektov neznamenal, že by holandské pravidlá mohli byť odôvodnené. Jeden rozdiel medzi pravidlami preskúmanými vo veci X BV a švédskymi pravidlami je však to, že podľa holandských pravidiel sa podmienky odpočtu líšili v závislosti od toho, či nadobúdaná spoločnosť bola alebo nebola súčasťou toho istého daňového subjektu ako nadobúdajúca spoločnosť. Podľa švédskych pravidiel sa rozdiel v nároku na odpočet naopak spája s tým, či si platiteľ a príjemca úrokov môžu medzi sebou započítať zisky a straty prostredníctvom uskutočnenia prevodov v rámci spoločnosti. Zdá sa, že vo veci X BV Súdny dvor Európskej únie pripisoval váhu skutočnosti, že holandské pravidlá neviazali nárok na odpočet so zdanením úrokov v rukách príjemcu (pozri bod 41 rozsudku). Podľa názoru Högsta

förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) nemožno závery Súdneho dvora Európskej únie vo veci X BV jednoducho preniesť do švédskych pravidiel.

62. Ďalšou otázkou, na ktorú majú účastníci konania rozdielne názory, je to, či je uplatňovanie výnimky dostatočne predvídateľné, a teda či je uvedené pravidlo v súlade s požiadavkou právnej istoty (pozri napríklad rozsudok vo veci SIAT, C-318/10, EÚ:C:2012:415, body 56 až 59). Na účely určenia, či je tomu tak, je potrebné určiť, či stanoviská uvedené v prípravných pracovných dokumentoch, na ktoré odkazujú body 11 až 15 vyššie, poskytujú dostatočné usmernenie na uplatnenie pravidla.

Záverčné zhrnutie

63. Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) konštatuje, že existujú rozdielne názory na zlučiteľnosť výnimky s právom EÚ. Názor spoločnosti Lexel, že je v rozpore s právom EÚ odmietnuť spoločnosti odpočet úrokov na základe výnimky, nachádza podporu vo formálnej výzve Komisie. Skatteverket, švédská vláda, Förvaltningsrätten i Stockholm (Správny súd, Štokholm) a Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správny súd, Štokholm) majú opačný názor a domnievajú sa, že právo EÚ nebráni odmietnutiu odpočtu.
64. Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) sa ďalej domnieva, že na základe existujúcej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie nie je možné s istotou dospieť k záveru, ktoré z uvedených stanovísk je správne. Preto je potrebné podať návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor Európskej únie.

O prejudiciálnej otázke

65. Vo svetle vyššie uvedeného Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) žiada o odpoveď na túto otázku.
66. Je zlučiteľné s článkom 49 ZFEÚ odmietnuť švédskej spoločnosti odpočet úrokov zaplatených spoločnosti, ktorá patrí do tej istej skupiny pridružených podnikov a ktorá je rezidentom v inom členskom štáte z dôvodu, že za hlavný dôvod vzniku dlhu sa považuje to, že skupina pridružených podnikov má získať značnú daňovú výhodu, pričom takáto daňová výhoda by neexistovala, ak by obe spoločnosti boli švédske, keďže by sa na obe spoločnosti potom vzťahovali ustanovenia o prevodoch v rámci skupiny?