

Дело C-484/19

**Преюдициално запитване**

**Дата на постъпване:**

25 юни 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Швеция)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

5 юни 2019 г.

**Жалбоподател:**

Lexel AB

**Отвeтник:**

Skatteverket

[...]

**ОБЖАЛВАНО РЕШЕНИЕ**

Решение на Kammarrätten i Stockholm (Апелативен административен съд — Стокхолм, Швеция) от 29 юни 2018 г. по дела 5437-17 и 5438-17

**ПРЕДМЕТ**

Данък върху доходите: преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз

Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) постанови настоящото

**РЕШЕНИЕ**

На основание член 267ДФЕС отправя до Съда на Европейския съюз изложения в приложението преюдициален въпрос (приложен протокол).

[ориг. 1]

[...]

## Приложен протокол

### Преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС относно тълкуването на член 49 ДФЕС

#### Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване се отнася до това дали е съвместимо със свободата на установяване, предвидена в член 49 ДФЕС, да се откаже приспадане на някои разходи за лихви към момента на данъчното облагане. Въпросът е възникнал в случай, в който на шведска компания не е било разрешено приспадане на лихвите, платени на френско дружество, което е част от същата група. Френското дружество е било в състояние да прихване получените лихви със загубите, възникнали във връзка с дейността на групата във Франция. Приспадането е отказано на основание на разпоредба, предвиждаща, че разходите за лихви, свързани със задължение към дружество от същата група свързани предприятия, не могат да бъдат приспаднати, ако основната причина за възникване на задължението е групата да получи съществено данъчно облекчение.
2. В подготвителните работни документи за въпросната разпоредба се посочва, че тя не е насочена към плащанията на лихви между дружества, които могат да прихващат помежду си печалбите и загубите чрез т.нар. вътрешногрупови прехвърляния. Правилата относно вътрешногруповите прехвърляния се прилагат само между дружества, които подлежат на данъчно облагане в Швеция. По тази причина, наред с другите възниква и въпросът дали отказът да се приспаднат лихви е съвместим със свободата на установяване.

#### Приложими разпоредби от правото на Съюза

3. Членове 49 и 54 ДФЕС забраняват ограничаването на свободата на дружество от друга държава членка да се установи на шведска територия, например чрез създаване на дъщерно дружество в Швеция. [ориг. 2]

#### Приложими разпоредби от националното законодателство

*Разпоредби, установяващи ограничения на правото на приспадане на лихвите по някои задължения*

4. Съгласно основното правило в глава 16, член 1 от Inkomstskattelag (1999: 1229) (Закон (1999: 1229) за данъка върху доходите, наричан по-нататък „Законът за данъка върху доходите“), разходите за лихви се приспадат при данъчното облагане на стопанската дейност на дадено дружество.

5. Що се отнася до разходите за лихви, свързани със задължения между дружества от една и съща група обаче съществуват някои ограничения на правото на приспадане. Към момента на настъпване на фактите по настоящото дело глава 24, член 10a — 10f от Закона за данъка върху доходите предвиждат следното.
6. Съгласно член 10a за целите на прилагане на членове 10b — 10f дружествата се считат за свързани помежду си, ако едно от дружествата, пряко или непряко, чрез собственост или по друг начин упражнява значително влияние върху другото дружество или ако дружествата се намират основно под общо управление. Терминът „дружество“ се отнася за юридически лица.
7. Съгласно член 10b дружество от група свързани предприятия не може, освен ако не е предвидено друго в членове 10d или 10e, да приспада разходите за лихви във връзка със задължение към дружество от групата от свързани предприятия.
8. Член 10d, първа алинея предвижда, че разходите за лихви, свързани с тези задължения, посочени в член 10b се приспадат, ако доходите, съответстващи на разходите за лихви е трябвало да бъдат обложени със ставка от поне 10 % съгласно законодателството на държавата, в която е установено дружеството от групата от свързани предприятия, което действително има право да получи доходите, ако само това дружество има такъв доход (правилото за 10 %).
9. Параграф 10d, трета алинея предвижда, че не може да се прави приспадане, ако основната причина за възникване на задължението е групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно облекчение (изключението).
10. Член 10e, алинея първа предвижда, че дори ако не е изпълнено условието, предвидено в правилото за 10 %, разходите за лихви, свързани с посочените [ориг. 3] в параграф 10b задължения могат да бъдат приспаднати, ако задължението, което е в основата на разходите за лихви, е възникнало основно по икономически причини. Това важи обаче само ако дружеството в групата от свързани предприятия, което действително има право да получи доходите, съответстващи на разходите за лихви, е местно лице за данъчни цели в държава от Европейското икономическо пространство (ЕИП) или в държава, с която Швеция е сключила спогодба за данъчно облагане.
11. При подготвителната работа за изключението по параграф 10d, трета алинея се дават следните указания за тълкуване на разпоредбата (предл. 2012/13: 1 стр. 250—254).
12. Обстоятелството, че задължението не е възникнало основно поради данъчни съображения се доказва от дружеството, което иска приспадане. Под „основно“ се разбира около 75 % или повече. Анализът трябва да се извършва на равнището на групата от свързани предприятия и трябва да се вземе предвид положението както на заемодателя, така и на заемателя. Като

правило краткосрочните задължения и т.нар. дейности по обединяване на парични средства не попадат в обхвата на изключението.

13. При прилагането на изключението трябва да се направи преценка за всеки отделен случай, като се вземат предвид всички релевантни обстоятелства, за да се определи дали основната причина за извършване на транзакциите и за възникване на договорните отношения е групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно облекчение. Обстоятелствата, които са в подкрепа на приложимостта на изключението, включват например факта, че заемът е бил взет с цел финансиране на придобиването от свързано дружество на акции или дялове в друго дружество в групата от свързани предприятия или че лихвените проценти са високи. Друг важен фактор е дали финансирането е могло да бъде извършено под формата на увеличение на капитала вместо под формата на заем.
14. Следва да се вземе предвид и въпросът дали са били налице неоправдани канализации на лихвени плащания чрез други дружества в групата от свързаните предприятия. Пример за това е, когато дружество със значителен дефицит и недостиг на средства за отпускане на заеми все още действа като заемодател чрез прехвърляне на средства от други дружества в групата от свързани предприятия с цел получаване на данъчни облекчения. Ако задължението е било създадено, за да може групата от свързани предприятия да се възползва от дефицит на дружество в дадена държава чрез заем или капитал за отпускане на заеми, които се насочват **[ориг. 4]** там, приспадането следва да не бъде разрешено. Подобна транзакция трябва да се счита за извършена по такъв начин, че групата от свързани предприятия да може да получи съществено данъчно облекчение например чрез заобикаляне на правилата за вътрешногруповите прехвърляния.
15. Друга ситуация, която може да бъде поставена под въпрос, е когато групата от свързани предприятия създава ново дружество във връзка с придобиването на акции или дялове, чиято основна цел е да се получи заем. Друг фактор, който следва да бъде част от анализа е произходът на средствата. Фактът, че самостоятелно генерирани средства се отдават като заем може, от гледна точка на заемодателя, да разкрие наличието на солидни бизнес причини за транзакцията. Следва да се вземе предвид и равнището, на което се облага получателят на лихвите. Лихвените плащания по вътрешни заеми между традиционно облагани дружества с ограничена отговорност, между които има право на вътрешногрупови прехвърляния, не попадат в обхвата на изключението.
16. Глава 24, членове 10a—10f от Закона за данъка върху доходите вече са отменени. От 1 януари 2019 г. глава 24, член 18 предвижда вместо това, че разходите за лихви, свързани със задължение към дружество от същата група свързани предприятия, могат по принцип да бъдат винаги приспаднати, ако дружеството в групата от свързани предприятия, което действително получава доходите, съответстващи на разходите за лихви, е

местно лице за данъчни цели в държава от ЕИП или в държава, с която Швеция е сключила спогодба за данъчно облагане. Следователно това се прилага независимо от това как се облага получателят на лихвите. Съгласно действащите към момента правила приспадането може да бъде отказано само ако задължението е възникнало изключително или почти изключително, за да може групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно облекчение. В съответствие с подготвителните работни документи под „изключително или почти изключително“ се има предвид около 90—95 % и до 100 % (предл. 2017/18: 245, стр. 184).

17. Причината за стесняването на приложното поле на правилата за ограничаване на правото на приспадане на лихвите, платени по заеми от свързани предприятия, е в това, че по същото време са били въведени и други изменения, свързани с правото на приспадане на разходите за лихви в корпоративния сектор. Те се основават, наред с другото, на Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния **[ориг. 5]** пазар, както и на препоръките на ОИСР относно намаляването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби.
18. Както бе посочено по-горе обаче, приложимите преди това разпоредби на глава 24, член 10a — 10f от Закона за данъка върху доходите са тези, които са релевантните в настоящия случай.

*Разпоредби относно вътрешногруповите прехвърляния*

19. Разпоредбите относно вътрешногруповите прехвърляния се основават на глава 35 от Закона за данъка върху доходите. Целта на тези разпоредби е да се даде възможност за разпределяне на печалбата в рамките на група от дружества чрез прехвърляне на печалби.
20. Членове 1 и 3 предвиждат, че вътрешногрупово прехвърляне от дружество майка към изцяло притежавано дъщерно дружество или от изцяло притежавано дъщерно дружество към дружество майка подлежи на приспадане при определени условия. Вътрешногруповото прехвърляне се вписва като доход за получателя.
21. В член 2, първа алинея се предвижда, че понятието „дружество майка“ означава включително шведско дружество с ограничена отговорност, което притежава повече от 90 % от капитала на друго шведско дружество с ограничена отговорност. Втората алинея предвижда, че понятието „изцяло притежавано дъщерно дружество“ означава дружество, което е собственост на дружеството майка.
22. Членове 4—6 съдържат разпоредби, които позволяват да се правят приспадания и за вътрешногрупови прехвърляния към дъщерно дружество, собственост непряко чрез друго дъщерно дружество, както и за

вътрешногрупови прехвърляния между две пряко или непряко притежавани дъщерни предприятия.

23. Член 2а предвижда, че при прилагането на разпоредбите относно вътрешногруповите прехвърляния, дружество, което не е шведско дружество, а е местно лице за данъчни цели в държава от ЕИП, което е еквивалентно на шведско дружество с ограничена отговорност, следва да се третира като такова дружество. Това обаче се прилага само ако получателят на вътрешногруповото прехвърляне подлежи на облагане в Швеция за тази стопанска дейност, за която се отнася вътрешногруповото прехвърляне. [ориг. 6]

### Факти

24. Делото се отнася до шведското дружество с ограничена отговорност Lexel, което е част от Schneider Electric Group. Групата извършва дейност в голям брой държави. Дружеството майка на групата е френското дружество Schneider Electric SE.
25. Групата включва и белгийското дружество Schneider Electric Services International (SESI). Преди спорната транзакция по настоящото дело това дружество е било 85 % собственост на френското дружество Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) и 15 % собственост на испанското свързано лице Schneider Electric España SA (SEE).
26. През декември 2011 г. Lexel придобива 15 % от дяловете на SESI, които се притежават от SEE. За да финансира това придобиване Lexel е взело заем от френското свързано лице Bossière Finances SNC (BF). Lexel, BF, SESI и SEE са пряко или косвено дъщерни предприятия на SEISAS. През 2013 г. и 2014 г. Lexel плаща лихва по заема на BF, възлизаща съответно на около 58 милиона шведски крони (през 2013 г.) и около 62 милиона шведски крони (през 2014 г.) и в данъчните си декларации претендира за приспадане на лихвите.
27. BF е вътрешната банка на групата. То се занимава включително и с обединяването на парични средства на групата и е предоставяло заеми на около 100 различни свързани лица. BF подлежи на облагане с френския корпоративен данък и е част от данъчна единица във Франция, която е имала около 60 френски свързани лица през годините, които са релевантни за настоящия случай. Дружествата в тези видове данъчни единици могат да прихващат своите излишъци с дефицитите, появили се в други дружества от единицата.
28. Ставката на корпоративния данък във Франция за 2013 г. и 2014 г. е била 34,43 %. През тези години обаче не е събран никакъв данък върху доходите от лихви, тъй като данъчната единица е показала дефицит. През същите години шведската корпоративна данъчна ставка е била 22 %.

29. Skatteverket (Данъчната агенция) отказва да извърши приспадане на разходите за лихви по заема от BF. Skatteverket (Данъчната агенция) счита, че Lexel и BF са в група свързани предприятия, което означава, че съгласно глава 24, член 10b от Закона за данъка върху доходите [ориг. 7] по правило разходите за лихви не подлежат на приспадане. След това Skatteverket (Данъчната агенция) извършва анализ дали се прилага правилото за 10 %, предвидено в член 10d, първа алинея. Съгласно това правило следва да се извърши хипотетично разглеждане на начина, по който лихвите биха били обложени при получателя, ако се вземат предвид само тези доходи. За да може лихвата да бъде приспадана въз основа на това правило, е достатъчно, че лихвеният доход е облагаем и че данъчната ставка е най-малко 10 %. Като се позовава на равнището на данъчното облагане във Франция, Skatteverket (Данъчната агенция) установява, че правилото за 10 % е приложимо.
30. Това повдига въпроса дали приспадането следва да се откаже на основание член 10d, трета алинея. Lexel посочва, че причината да придобие дяловете в SESI от SEE е, че последното дружество е имало нужда от собствен капитал във връзка с придобиването на друго дружество, испанската Telvent Group, от външни продавачи. SEE е финансирало това придобиване основно със заеми и SEE също е имало вътрешни и външни заеми от преди от придобиването на дяловете в SESI. За да намали своите разходи за финансиране, SEE е продало дяловете си в SESI и е изплатило тези заеми.
31. Според Lexel целта на придобиването от Lexel на дяловете в SESI не е била да се предостави данъчно облекчение на групата. Освен това Lexel посочва, че не възниква данъчно облекчение, тъй като BF може да прихване доходите от лихви срещу дефицитите във френския бизнес. Според Lexel всъщност следва да се вземе предвид фактът, че по този начин тези дефицити ще бъдат елиминирани и не могат да бъдат използвани срещу бъдещи печалби. Следователно доход, съответстващ на доходите от лихви, в крайна сметка ще бъде обложен с данък и при това при по-висока данъчна ставка от ставката, приложима в Швеция. Накрая Lexel посочва, че прилагането на изключението не е съвместимо с разпоредбите на правото на Съюза относно свободата на установяване.
32. Обратно, Skatteverket (Данъчната агенция) счита, че изключението е приложимо. Skatteverket (Данъчната агенция) установява, че през 2011 г. SEE е започнало да отчита дефицит и е установило, че транзакциите са били извършени, за да може приспадането на разходите за лихви, свързани с придобиването на SESI да се извърши в Швеция вместо в Испания. Тъй като [Ориг. 8] съответните доходи от лихви не са обложени с данък във Франция, тъй като са могли да бъдат прихванати срещу дефицитите, според Skatteverket (Данъчната агенция) ако приспадането на лихвите би било позволено в Швеция това би довело до съществено данъчно облекчение за групата от свързани предприятия. Освен това Skatteverket (Данъчната агенция) счита, че трябва да се приеме, че данъчната облага е основната причина за възникването на задължението. Накрая Skatteverket (Данъчната

агенция) установява, че прилагането на изключението не може да се счита за противоречащо на свободата на установяване.

33. Lexel обжалва решението на Skatteverket (Данъчната агенция) пред Förvaltningsrätten i Stockholm (Административен съд, Стокхолм, Швеция), който уважава становището на Skatteverket (Данъчната агенция), че приспадането следва да бъде отказано на основание на изключението и че това не може да се счита за противоречащо на правото на Съюза. Що се отнася до съвместимостта на изключението със свободата на установяване, Förvaltningsrätten (Административен съд) установява, че съгласно самия текст на правилото, то е приложимо независимо къде се намира получателят на лихвите. Ако обаче BF е било шведско дружество, това изключение не би било приложимо, тъй като в този случай Lexel и BF са могли да направят и да получат вътрешногрупови прехвърляния помежду си. В този случай съгласно подготвителните работни документи приспадането на лихвите не би довело до съществено данъчно облекчение. Въз основа на това Förvaltningsrätten (Административен съд) постановява, че прилагането на изключението води до ограничаване на свободата на установяване. Förvaltningsrätten (Административен съд) обаче установява, че това ограничение може да бъде обосновано.
34. Lexel обжалва това решение пред Kammarrätten i Stockholm (Апелативен административен съд, Стокхолм), който отхвърля жалбата. Kammarrätten (Апелативен административен съд) счита, че обстоятелствата по случая предполагат, че задължението е било създадено, за да може групата от свързани предприятия да се възползва от дефицита във Франция, докато същевременно в Швеция са разрешени приспадания. Според Kammarrätten (Апелативен административен съд) дружеството не е доказало, че причината за възникване на задължението не е основно в това да се позволи на групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно облекчение. Ето защо изключението било приложимо.
35. Kammarrätten (Апелативен административен съд, Стокхолм) изразява съгласие и с констатацията на Förvaltningsrätten (Административен съд, Стокхолм), че прилагането на изключението води до ограничаване на свободата на установяване. Kammarrätten (Апелативен административен съд) също така установява, що се отнася до правото на приспадане на лихви, че положението, в което активните свързани търговски дружества са платили лихва към свързани лица в други държави членки, е било обективно сходно с [ориг. 9] това, при което лихвите са били платени на шведски дружества в групата. Подобно на Förvaltningsrätten (Административен съд) обаче Kammarrätten (Апелативен административен съд) счита, че ограничението на свободата на установяване може да бъде обосновано. В тази връзка според Kammarrätten (Апелативен административен съд) изключението е насочено към борба с избягването на данъци и че то е ефективно при гарантирането на балансирано разпределение на правомощията за налагане на данъци между държавите членки. Според Kammarrätten (Апелативен административен съд)



това изключение не надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели и предвид указанията, дадени в подготвителните работни документи относно начина на прилагане на това правило, то е достатъчно предвидимо за засегнатите от него дружества.

36. Lexel подава жалба срещу решението на Kammarrätten (Апелативен административен съд, Стокхолм) пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция), който допуска обжалване по въпроса дали е съвместимо със свободата на установяване да се откаже, въз основа на изключението, приспадане на лихвените плащания, направени по заем, предоставен от дружество от същата група от свързани предприятия като дружеството заемател. Въпросът за допускане на обжалване по отношение на останалата част от делото е спрян.
37. В рамките на въпроса, за който е допуснато обжалване, Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) няма да преразглежда констатацията на Kammarrätten (Апелативен административен съд, Стокхолм), че критериите за прилагане на изключението са изпълнени в настоящия случай. Проверката, която се извършва от Högsta förvaltningsdomstolen ще се ограничи по-скоро до въпроса дали прилагането на изключението е в противоречие с правото на Съюза. Няма обаче пречка Högsta förvaltningsdomstolen да разгледа други въпроси по делото на по-късен етап, ако намери основания за това.

### Доводи на страните

#### *Lexel*

38. Изключението води до ограничаване на свободата на установяване на две основания. На първо място се счита, че е налице съществено данъчно облекчение, ако получателят на лихвите е местно лице за целите на данъчното облагане в държава членка, която прилага по-ниска данъчна ставка от [ориг. 10] шведската. На второ място, изключението, заедно с правилата за вътрешногруповите прехвърляния на практика винаги води до приспадане на лихвите, когато са изпълнени критериите за вътрешногрупови прехвърляния, какъвто не е случаят, когато получателят на лихвите не е шведско дружество, което не подлежи на данъчно облагане в Швеция. Следователно изключението води до отрицателно различно третиране на трансгранични положения.
39. Ограничението на свободата на установяване не може да бъде обосновано с необходимостта да се противодейства на избягването на данъци или с необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, независимо дали мотивите се вземат предвид поотделно или заедно. Целта на изключението е борба с избягването на данъци, но то не се ограничава само

до напълно изкуствени операции. В настоящия случай става въпрос за реални организации и за дружества, извършващи реална стопанска дейност. Също така по отношение на въпросното задължение са се прилагали лихвени проценти на пазарни равнища.

40. Изключението не е насочено пряко към осигуряване на балансирано разпределение на данъчните правомощия. Разпределението на данъчните правомощия не може само по себе си да бъде повлияно от равнищата на данъчното облагане или възможните дефицити при получателя. Приспадането на лихви винаги намалява данъчното задължение в юрисдикцията на дружеството заемател и увеличава данъчното задължение в юрисдикцията на дружеството заемодател. Това може да бъде заплаха за данъчната основа на държавата членка, но не и за разпределението на правомощията за данъчно облагане, за което държавите членки са се споразумели.
41. Анализът за пропорционалност не може да се извърши с цел защита на шведската данъчна основа за облагане с корпоративен данък, тъй като това не е приемлива обосновка. Изключението съдържа презумпция за наличие на избягване на данъци във всички случаи, в които трансгранично задължение води до съществено данъчно облекчение, което не е пропорционално.
42. Прилагането на изключението далеч надхвърля необходимото за постигането на целта за премахване на неправомерно данъчно облекчение, тъй като приспадането на лихви е окончателно и цялостно отхвърлено. В настоящия случай отказът за [ориг. 11] приспадане може да доведе до двойно данъчно облагане, тъй като данък във Франция не се дължи само временно. Следователно по-пропорционален би бил подходът да се отложи правото на приспадане, докато операциите във Франция започнат да показват излишък.
43. Освен това не е възможно да се предвиди с необходимата степен на точност възможността за прилагане на изключението. Посочените в подготвителните работни документи обстоятелства не са обективни и подлежащи на проверка обстоятелства, които да могат да дадат насоки дали дадена операция е напълно изкуствено споразумение.

*Skatteverket (Данъчната агенция)*

44. Изключението се прилага за разходите за лихви по задължения към дружества от същата група свързани предприятия, независимо от това къде са установени дружествата и дали могат да обменят вътрешногрупови прехвърляния с данъчноправен ефект. В случаите, когато е налице и право на вътрешногрупови прехвърляния между две шведски дружества, правото на приспадане на разходите за лихви следователно трябва да се разгледа с оглед на изключението. Ако няма ограничения по отношение на правото на

вътрешногрупови прехвърляния между дружествата, този преглед ще доведе до заключението, че задължението между тях не е възникнало основно поради данъчни съображения, тъй като в този случай дружествата биха могли да постигнат съответните приспадания чрез вътрешногрупово прехвърляне. Обстоятелството, че преценката във връзка с изключението понякога води до прилагането му, а понякога и до неприлагането му, не означава, че правилото поражда такова отрицателно различно третиране, че да представлява ограничение на свободата на установяване.

45. При все това, ако се приеме, че е налице ограничение, то може да бъде обосновано с необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и да се противодейства на избягването на данъци и данъчните измами. Когато тези съображения се разглеждат заедно, не е необходимо националното правило да е насочено единствено към напълно изкуствени споразумения. **[ориг. 12]**
46. Общата цел на правилата, ограничаващи правото на приспадане на лихви, е да се предотврати намаляването на данъчната основа както при чисто вътрешни положения, така и при трансгранични положения. При трансграничните положения правилата целят да възпрепятстват прехвърлянето на необложени печалби от Швеция към друга държава членка, което допринася за запазването на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.
47. Правилата относно вътрешногруповите прехвърляния имат за цел да направят възможно разпределянето на печалбите между предприятията, които се облагат с данък в Швеция. Следователно правилата не се прилагат по отношение на група от местни дружества, които са освободени от данъци или са облагани по силата на специални правила; нито се прилагат по отношение на дружества, които не са шведски и които не са задължени да плащат данъци в Швеция. Вътрешногрупово задължение може да бъде организирано по такъв начин, че да се заобиколят правилата за вътрешногруповите прехвърляния, което правилата за приспадане на лихви се стремят да предотвратят.
48. При проверката на правото на приспадане на лихви по силата на изключението винаги се извършва анализ за всеки отделен случай дали задължението е възникнало основно, за да може групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно облекчение. За да бъде отказано приспадане, въпросното задължение трябва да е възникнало основно поради данъчни съображения. Следователно приспадането на разходите за лихви не се отказва автоматично, само защото заемът е отпуснат от дружество в друга държава членка. Приложимите изисквания по отношение на доказателствата са същите като за всички други искания за приспадане.
49. Изключението е насочено към самото задължение, а не към размера на лихвата сама по себе си. Следователно не е несъразмерно да се откаже

приспадане за целия размер на лихвата. В подготвителните работни документи са дадени достатъчно указания за това кога трябва да се прилага изключението.

## Необходимост от преюдициално запитване

### *Въведение*

50. В случая е безспорно, че Lexel и BF са част от група свързани предприятия, както и че правилото за 10 % е изпълнено. Освен това Kammarrätten (Апелативен административен съд) е [ориг. 13] установил, че критериите за изключението са изпълнени. Както е посочено в точки 36 и 37 по-горе, в рамките на въпроса, за който е допуснато обжалване Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) няма да разглежда позицията на Kammarrätten (Апелативен административен съд) в това отношение. Ето защо остава да се разгледа въпросът дали отказът Lexel да приспадне изплатените на BF лихви, постановен въз основа на изключението, е съвместим със свободата на установяване.

### *Официалното уведомително писмо на Комисията*

51. Комисията е започнала производство за установяване на неизпълнение на задължения срещу Швеция и в официално уведомително писмо от 2014 г. твърди, че шведските ограничения относно правото на приспадане на вътрешногрупови плащания за лихви по заеми по глава 24, член 10b — 10e от Закона за данъка върху доходите са несъвместими с член 49 ДФЕС, когато тези ограничения се прилагат за групи, в които се плащат лихви на дружества, установени в друга държава членка (референтен номер на Комисията SG-Greffe (2014) D/17633, дело № 2013/4206).
52. Шведското правителство отговаря на Комисията като посочва, че според него ограниченията на правото на приспадане на лихви не водят до никакво пряко или непряко ограничение на свободата на установяване. Ако се установи наличието на косвено ограничение, според правителството то може да бъде обосновано (Fi2014/4205).

### *Ограничаване на свободата на установяване?*

53. В текста на изключението не се посочва, че се прави разграничение между лихвите, изплатени на шведски получатели и лихвите, платени на получатели, които не са от Швеция. Lexel обаче поддържа, че на практика правилото води до отрицателно данъчно третиране на лихвите, платени на получатели, които не са от Швеция, като по този начин се ограничава свободата на установяване. Следните обстоятелства биха могли да представляват интерес при анализа дали това е така.

54. Що се отнася до шведските получатели, правилата, които ограничават правото на приспадане на разходи за лихви са насочени предимно към лихвите, плащани на инвестиционни дружества, [ориг. 14] които се облагат по специална схема, и на получатели, които са освободени от данъци като например общини и някои организации и фондации с нестопанска цел.
55. При все това плащанията на лихви към шведските дружества с ограничена отговорност, които се облагат по обичайния начин, също могат да попаднат в обхвата на правилата. Тези лихвени плащания са винаги обхванати от правилото за 10 %, но ако изключението е приложимо, приспадането може да бъде отказано. Когато дружеството може да извършва и получава вътрешногрупови прехвърляния с данъчноправен ефект и без ограничения, от подготвителните работни документи следва, че изключението не е приложимо. Плащанията на лихви между шведски дружества с ограничена отговорност, които са част от една и съща група от свързани предприятия, но които не отговарят на критериите, за да могат да извършват и получават вътрешногрупови прехвърляния, като например изискването за собственост на най-малко 90 %, могат да бъдат обхванати от изключението.
56. В случая е безспорно, че Lexel и BF са щели да могат да извършват вътрешногрупови прехвърляния помежду си, ако BF беше шведско дружество и че в този случай изключението не би било приложимо. Въз основа на това Förvaltningsrätten i Stockholm (Административен съд, Стокхолм) и Kammarrätten i Stockholm (Апелативен административен съд, Стокхолм) установяват, че съществува ограничение на свободата на установяване. От друга страна Skatteverket (Данъчната агенция) е на противоположното мнение, че правилата относно приспадането на лихвите не водят до ограничаване на свободата на установяване.

*Възможно ли е да се обоснове евентуално ограничение?*

57. Ако се приеме, че отказът да се допусне приспадане на лихви води до ограничаване на свободата на установяване, трябва да се прецени дали това ограничаване може да бъде обосновано. Изложените в настоящото дело съображения включват желанието да се противодейства на избягването на данъци и да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.
58. В съответствие с подготвителните работни документи общата цел на изключението е да се предотврати агресивното данъчно планиране чрез приспадане на лихвите (предл. 2012/13: 1, т. 251) [ориг. 15]. В съответствие с практиката на Съда на Европейския съюз целта за борба с избягването на данъци е приемлива обосновка. Lexel обаче счита, че изключението не може да бъде прието на това основание, тъй като не включва само напълно изкуствени споразумения (вж. напр. решение по дело Cadbury Schweppes (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 51). От своя страна Skatteverket (Данъчната агенция) посочва, че когато целта за предотвратяване на избягването на

данъци е съчетана с други обосновки могат да се приемат и правила, които не са насочени единствено към напълно изкуствени конструкции (вж. например решение по дело *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 42 и 51).

59. От друга страна Skatteverket (Данъчната агенция) твърди, че целта на изключението е да се предотврати заобикалянето на правилата за вътрешногруповите прехвърляния чрез уреждане на вътрешногруповите задължения, така че печалбите, реализирани в Швеция да могат да се прихванат с дефицити в други страни (вж. също предл. 2012/13:1, т. 254). В редица решения Съдът на Европейския съюз е постановил, че с изключение на някои случаи на т.нар. крайни загуби, е съвместимо със свободата на установяване от приложното поле на разпоредбите относно разпределението на печалбата в рамките на групата да се изключват предприятията, които не са местни. Според практиката на Съда на Европейския съюз обаче това означава, че предприятията, които не са местни, са изключени от данъчните облекчения, които не са конкретно свързани с такива системи за разпределение на печалба (вж. напр. решение X BV и X NV (C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 39—42).
60. Делото X BV се отнася до нидерландските правила за приспадане на лихви. Правилата уреждат лихвите по заеми от свързани дружества, когато заемът е бил свързан с придобиването на акции или дялове в свързано дружество. Съгласно тези правила винаги се допуска приспадане на лихвите, ако придобиваното дружество е било част от данъчна единица на придобиващото дружество. Ако дружеството не е било част от такова образувание, правото на приспадане обаче е зависело от това да се докаже, че са налице предимно сериозни икономически причини за заема и придобиването, или че облагането на лихвите в ръцете на получателя е било разумно. Съдът на Европейския съюз е установил, че това разграничение в третирането представлява необоснована пречка пред свободата на установяване.
61. В шведската данъчна система правилата относно вътрешногруповите прехвърляния са следствие от нидерландската правна уредба относно данъчните единици. По този начин в дело X BV Съдът на Европейския съюз е установил, че връзките между правилата за приспадане на лихви и правилата относно данъчните единици не означават, че нидерландските правила могат да бъдат обосновани. Разликата между разгледаните в X BV правила и шведските правила обаче е, че съгласно нидерландските правила условията за приспадане се различават в зависимост от това дали придобиваното дружество е било част от същата данъчна единица като придобиващото дружество. Съгласно шведските правила разликата в правото на приспадане по-скоро е свързана с това дали плащецът и получателят на лихвите могат да прихванат печалбите и загубите помежду си чрез вътрешногрупови прехвърляния. В решението по дело X BV Съдът на Европейския съюз изглежда е придал тежест на обстоятелството, че

нидерландските правила не свързват правото на приспадане с данъчното облагане на лихвите в ръцете на получателя (вж. т. 41 от решението). Според Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) констатациите на Съда на Европейския съюз в решението по дело X BV не могат просто да бъдат приложени към шведските правила.

62. Друг въпрос, по който страните имат различни становища, е дали прилагането на изключението е достатъчно предвидимо, така че да направи това правило съответстващо на изискването за правна сигурност (вж. например решение по дело SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 56—59). За да се определи дали случаят е такъв, следва да се определи дали посочените в точки 11—15 по-горе подготвителни работни документи съдържат достатъчно указания за прилагането на правилото.

#### *Обобщаващо заключение*

63. В обобщение Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) установява наличието на различни гледни точки по въпроса за съвместимостта на изключението с правото на Съюза. Становището на Lexel, че отказът да се приспадна лихвите на дружество въз основа на изключението е в противоречие с правото на Съюза намира подкрепа в официалното уведомително писмо на Комисията. Skatteverket (Данъчната агенция), шведското правителство, Förvaltningsrätten i Stockholm (Административен съд, Стокхолм) и Kammarrätten i Stockholm (Апелативен административен съд, Стокхолм) застъпват противоположното мнение и считат, че правото на Съюза допуска отказ за приспадане.
64. Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) счита, че въз основа на съществуващата съдебна практика на Съда на Европейския съюз не може да се направи категорично заключение кое от тези [ориг. 17] виждания е правилно. Поради това е необходимо да бъде отправено преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.

#### **Въпрос**

65. С оглед на гореизложеното Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) иска отговор на следния въпрос:
66. Съвместим ли е с член 49 ДФЕС отказът да се признае на шведско дружество правото да приспадне платените лихви на дружество, което е част от същата група от свързани предприятия и е установено в друга държава членка, с мотива че основната причина за възникването на задължението е групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно облекчение, каквото не би било налице, ако двете дружества бяха шведски, тъй като биха попаднали в приложното поле на разпоредбите относно вътрешногруповите прехвърляния?