

Věc C-484/19

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**Datum doručení:**

25. června 2019

Předkládající soud:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

5. června 2019

Žalobkyně:

Lexel AB

Žalovaný:

Skatteverket

[...]

ROZSUDEK, PROTI NĚMUŽ BYL PODÁN OPRAVNÝ PROSTŘEDEK

Rozsudek Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správní soud ve Stockholmu, Švédsko) ze dne 29. června 2018 ve věcech sp. zn. 5437–17 a 5438–17

VĚC

Daň z příjmu, atd.: předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru Evropské unie

Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) vydává následující:

ROZHODNUTÍ

Je nezbytné vyžádat si od Soudního dvora Evropské unie rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, a to v souladu s připojenou žádostí podanou v tomto smyslu (připojený zápis).

[...]

Připojený zápis

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU týkající se výkladu článku 49 SFEU

Úvod

1. Předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je určení, zda je se svobodou usazování zakotvenou v článku 49 SFEU slučitelné odepření odpočtu určitých úrokových výdajů v okamžiku zdanění. Tato otázka vyvstala v případě, v němž švédské společnosti nebyl dovolen odpočet úroků zaplacených francouzské společnosti, která je součástí téže skupiny. Tato francouzská společnost si mohla přijaté úroky započíst proti ztrátám, které vznikly při podnikání skupiny ve Francii. Odpočet byl odmítnut na základě ustanovení, které stanoví, že úrokové výdaje, které souvisejí s dluhem vůči společnosti patřící do téže skupiny sdružených podniků, nemohou být předmětem odpočtu, pokud hlavním důvodem vzniku tohoto dluhu je zajistit skupině podstatnou daňovou výhodu.
2. V přípravných pracovních dokumentech týkajících se dotčeného ustanovení se uvádí, že záměrem není, aby se vztahovalo na platby úroků mezi společnostmi, které mohou mezi sebou započítávat zisky a ztráty prostřednictvím tzv. převodů v rámci skupiny. Pravidla upravující převody v rámci skupiny se použijí pouze mezi společnostmi, které podléhají zdanění ve Švédsku. Z tohoto důvodu vyvstaly v projednávané věci mimo jiné i otázky, zda je se svobodou usazování slučitelné, pokud je určité společnosti tento odpočet úroků odepřen.

Použitelná ustanovení unijního práva

3. Články 49 a 54 SFEU zakazují omezení svobody společnosti z jiného členského státu usadit se na švédském území, například založením dceřiné společnosti ve Švédsku.

Použitelná ustanovení vnitrostátního práva

Ustanovení, která stanoví omezení nároku na odpočet úroků z určitých dluhů

4. Podle hlavního pravidla zakotveného v § 1 kapitoly 16 inkomstskattelag (1999:1229) (zákon č. 1229 z roku 1999 o dani z příjmu; dále jen „zákon o dani z příjmu“) jsou úrokové výdaje při zdanění podnikatelské činnosti společnosti odpočitatelné.
5. Pokud však jde o úrokové výdaje související s dluhy mezi společnostmi v rámci téže skupiny, podléhá nárok na odpočet určitým omezením. V době rozhodné z hlediska projednávané věci obsahovaly § 10a až 10f kapitoly 24 zákona o dani z příjmu následující ustanovení.

6. Podle § 10a se pro účely použití § 10b až 10f považují společnosti za vzájemně sdružené, pokud jedna z těchto společností přímo nebo nepřímo, na základě vlastnického práva nebo jinak, vykonává významný vliv na druhou společnost nebo pokud mají tyto společnosti převážně společné vedení. Pojmem „společnost“ se rozumí právnické osoby.
7. Podle § 10b je společnosti patřící do skupiny sdružených podniků zakázáno – není-li v § 10d nebo 10e stanoveno jinak – odpočítávat úrokové výdaje týkající se dluhu vůči některé společnosti z této skupiny sdružených podniků.
8. Ustanovení § 10d odst. 1 stanoví, že úrokové výdaje, které souvisejí s dluhy uvedenými v § 10b, jsou odpočitatelné, pokud příjem odpovídající těmto úrokovým výdajům měl být zdaněn nejméně 10 % sazbou podle právních předpisů státu, v němž je usazena ta společnost ze skupiny sdružených podniků, která má ve skutečnosti na tento příjem nárok, pokud by měla mít tato společnost pouze tento příjem (pravidlo 10 %).
9. Ustanovení § 10d odst. 3 stanoví, že odpočet ovšem nelze provést, pokud je hlavním důvodem vzniku dluhu to, aby tato skupina sdružených podniků získala podstatnou daňovou výhodu (výjimka).
10. Ustanovení § 10e odst. 1 stanoví, že i v případě, že podmínka 10 % splněna není, mohou být úrokové výdaje spojené s dluhy uvedenými v § 10b předmětem odpočtu v případě, že dluh, z něhož úrokové výdaje vznikly, vznikl převážně z obchodních důvodů. To však platí pouze tehdy, pokud je společnost ze skupiny sdružených podniků, která má ve skutečnosti na příjem odpovídající těmto úrokovým výdajům nárok, usazena ve státu Evropského hospodářského prostoru (EHP) nebo státu, se kterým Švédsko uzavřelo dohodu o zdanění.
11. V přípravných materiálech týkajících se výjimky uvedené v § 10d odst. 3 jsou uvedeny následující pokyny pro výklad daného ustanovení (prop. 2012/13:1, s. 250–254).
12. Subjektem, který musí prokázat, že dluh nevznikl převážně z daňových důvodů, je společnost žádající o odpočet. Výrazem „převážně“ se rozumí přibližně 75 % nebo více. Posouzení musí být provedeno na úrovni skupiny sdružených podniků a je potřeba vzít v úvahu situaci věřitele i dlužníka. Tato výjimka se zpravidla nevztahuje na krátkodobé dluhy a tzv. cash pooling.
13. Při uplatňování této výjimky je nutno provést posouzení v každém jednotlivém případě, s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem, aby bylo možno určit, zda je hlavním důvodem provedení těchto transakcí a vzniku tohoto smluvního vztahu to, aby mohla skupina sdružených podniků získat podstatnou daňovou výhodu. Mezi okolnosti svědčící ve prospěch použitelnosti této výjimky patří například skutečnost, že některá ze sdružených společností si tento úvěr vzala za účelem financování nabytí podílů od jiné společnosti ve skupině sdružených podniků nebo že jsou úrokové sazby vysoké. Dalším důležitým faktorem je, zda financování mohlo být poskytnuto ve formě kapitálového vkladu namísto úvěru.

14. Rovněž by mělo být přihlédnuto k tomu, zda došlo k neopodstatněným převodům plateb úroků prostřednictvím jiných společností ve skupině sdružených podniků. Příkladem je situace, kdy společnost se značnými deficity a bez peněžních prostředků, které by mohly být poskytnuty jako úvěr, stále působí jako věřitel prostřednictvím převodů peněžních prostředků z jiných společností v rámci skupiny sdružených podniků, a to za účelem získání daňových zvýhodnění. Pokud byl daný dluh vytvořen proto, aby mohla tato skupina sdružených podniků využít deficitu ve společnosti v určité zemi tím, že tam bude převeden úvěr nebo kapitál na poskytování úvěrů, neměl by být odpočet povolen. V případě takové operace je nutno mít za to, že byla provedena za účelem získání podstatné daňové výhody touto skupinou sdružených podniků, například obcházením pravidel pro převody v rámci skupiny.
15. Další potenciálně spornou situací je situace, kdy tato skupina sdružených podniků vytvoří v souvislosti s nabytím podílů novou společnost, jejímž hlavním účelem je být majitelem pohledávky z úvěru. Dalším faktorem, který by měl být součástí posouzení, je původ dotčených peněžních prostředků. Skutečnost, že se jedná o peněžní prostředky vytvořené společností samotnou, které jsou následně poskytnuty ve formě úvěru, může z pohledu věřitele naznačovat, že daná transakce je podložena řádnými obchodními důvody. Přihlédnuto by mělo být rovněž k úrovni zdanění příjemce úroků. Platby úroků na interní úvěry mezi tradičně zdaňovanými kapitálovými společnostmi, mezi nimiž existuje právo na převody v rámci skupiny, do oblasti působnosti dotčené výjimky nespadají.
16. Ustanovení § 10a až 10f kapitoly 24 zákona o dani z příjmu byla nyní zrušena. Od 1. ledna 2019 § 18 kapitoly 24 místo toho stanoví, že úrokové výdaje týkající se dluhu vůči společnosti, která patří do téže skupiny sdružených podniků, mohou být zpravidla vždy předmětem odpočtu, pokud je společnost ve skupině sdružených podniků, která má ve skutečnosti nárok na příjem odpovídající těmto úrokovým výdajům, usazena ve státu EHP nebo státu, s nímž Švédsko uzavřelo dohodu o zdanění. To tedy platí bez ohledu na to, jakému zdanění příjemce úroků podléhá. Podle nyní platných pravidel bude odpočet odepřen pouze v případě, že dotčený dluh vznikl výlučně nebo téměř výlučně z toho důvodu, aby skupina sdružených podniků získala podstatnou daňovou výhodu. Podle přípravných pracovních dokumentů se „výlučně nebo téměř výlučně“ rozumí přibližně 90–95 % a až do 100 % (prop. 2017/18:245, s. 184).
17. Důvodem pro zúžení oblasti působnosti pravidel upravujících omezení nároku na odpočet úroků zaplacených z úvěrů poskytnutých sdruženými podniky je skutečnost, že byly v podnikovém sektoru současně zavedeny další změny týkající se nároku na odpočet úrokových výdajů. Tyto změny vycházejí mimo jiné ze směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, a z doporučení Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) týkajících se oslabování daňové základny a přesouvání zisků.

18. Jak již ovšem bylo uvedeno výše, projednávaná věc se řídí dříve použitelnými ustanovení § 10a až 10f kapitoly 24 zákona o dani z příjmu.

Ustanovení o převodech v rámci skupiny

19. Ustanovení o převodech v rámci skupiny vycházejí z kapitoly 35 zákona o dani z příjmu. Účelem těchto ustanovení je umožnit rozložení zisků v rámci skupiny společností prostřednictvím jejich převodu.
20. Ustanovení § 1 a 3 stanoví, že převod v rámci skupiny směrem od mateřské společnosti na zcela vlastněnou dceřinou společnost či opačným směrem je za určitých podmínek odpočitatelný. Převod v rámci skupiny má být zaúčtován jako příjem příjemce.
21. Ustanovení § 2 odst. 1 stanoví, že pojem „mateřská společnost“ je potřeba vykládat mimo jiné jako švédskou kapitálovou společnost, která vlastní více než 90% podíl v jiné švédské kapitálové společnosti. Druhý odstavec tohoto ustanovení stanoví, že pojmem „zcela vlastněná dceřiná společnost“ se rozumí společnost vlastněná mateřskou společností.
22. Ustanovení § 4 až 6 dovolují provést odpočty i v případě převodů v rámci skupiny provedených směrem na dceřinou společnost, která je nepřímo vlastněna prostřednictvím jiné dceřiné společnosti, a v případě převodů v rámci skupiny provedených mezi dvěma přímo či nepřímo vlastněnými dceřinými společnostmi.
23. Ustanovení § 2a stanoví, že při použití ustanovení o převodech v rámci skupiny má být jiná než švédská společnost, která je usazena v některém ze států EHP a která odpovídá švédské kapitálové společnosti, považována za švédskou kapitálovou společnost. To však platí pouze tehdy, pokud podnikatelská činnost příjemce převodu v rámci skupiny, které se převod v rámci skupiny týká, podléhá zdanění ve Švédsku.

Skutkový stav

24. Projednávaná věc se týká švédské kapitálové společnosti Lexel, která patří do skupiny Schneider Electric. Tato skupina působí ve velkém počtu zemí. Mateřskou společností skupiny je francouzská společnost Schneider Electric SE.
25. Do této skupiny rovněž patří belgická společnost Schneider Electric Services International (SESI). Před transakcí, která je předmětem řízení v projednávané věci, byla tato společnost z 85 % vlastněna francouzskou společností Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) a z 15 % španělskou přidruženou společností Schneider Electric España SA (SEE).
26. V prosinci roku 2011 získala společnost Lexel onen 15% podíl v SESI, jehož vlastníkem byla společnost SEE. Pro potřeby financování koupě tohoto podílu si společnost Lexel vzala úvěr u francouzské přidružené společnosti Bossière

Finances SNC (BF). Společnosti Lexel, BF, SESI a SEE jsou všechny přímo či nepřímo dceřinými společnostmi SEISAS. V letech 2013 a 2014 zaplatila společnost Lexel úroky z úvěru společnosti BF, které činily přibližně 58 milionů SEK v roce 2013 a přibližně 62 milionů SEK v roce 2014, a ve svých daňových příznáních si uplatnila odpočet těchto úroků.

27. Společnost BF je interní bankou skupiny. Provádí mimo jiné cash-pooling v rámci této skupiny a poskytuje úvěry přibližně 100 různým přidruženým subjektům. Společnost BF podléhá francouzské korporální dani a je součástí daňové jednotky ve Francii, která měla v letech, jež jsou pro projednávanou věc rozhodná, přibližně 60 francouzských přidružených společností. Společnosti v těchto typech daňových jednotek mohou započítávat své přebytky proti deficitům, které vznikly v jiných společnostech v rámci dané jednotky.
28. Francouzská sazba korporální daně za roky 2013 a 2014 činila 34,43 %. Během těchto let však nebyla z příjmu z úroků vyměřena žádná daň, jelikož dotčená daňová jednotka vykazovala deficit. Sazba korporální daně ve Švédsku za stejné období let 2013 a 2014 činila 22 %.
29. Skatteverket (švédský daňový úřad) odmítl odpočty úrokových výdajů zaplacených z úvěru poskytnutého společností BF. Konstatoval, že obě společnosti, Lexel i BF, patřily do téže skupiny sdružených podniků, což znamená, že podle § 10b kapitoly 24 zákona o korporální dani úrokové výdaje zásadně odpočitatelné nebyly. Skatteverket následně posuzoval, zda je použitelné pravidlo 10 % dle § 10d odst. 1. Podle tohoto pravidla je potřeba provést hypotetické posouzení toho, jak by byly tyto úroky zdaněny u příjemce, pokud by byl tento příjem posuzován samostatně. Odpočet úroků dle tohoto pravidla je tedy možný, pokud je příjem z úroků zdanitelný a sazba daně činí alespoň 10 %. S poukazem na úroveň zdanění ve Francii Skatteverket uvedl, že pravidlo 10 % použitelné je.
30. To vyvolalo otázku, zda by i tak neměl být odpočet odepřen na základě § 10d odst. 3. Společnost Lexel uvedla, že důvodem, proč koupila podíl ve společnosti SESI od společnosti SEE, bylo to, že společnost SEE potřebovala kapitál na koupi jiné společnosti, španělské skupiny Telvent, od externích prodávajících. Společnost SEE financovala tuto akvizici převážně z úvěrů a měla i interní a externí úvěry z minulosti, z doby před nabytím podílu ve společnosti SESI. Za účelem snížení nákladů financování této akvizice prodala společnost SEE svůj podíl ve společnosti SESI a tyto úvěry splatila.
31. Podle společnosti Lexel tedy účelem jejího nabytí podílů ve společnosti SESI nebylo, aby skupině zajistila daňovou výhodu. Společnost Lexel dále uvedla, že nedošlo ke vzniku žádné daňové výhody, neboť společnost BF mohla tento příjem z úroků započíst proti deficitům vzniklým v podnikatelské činnosti ve Francii. Podle společnosti Lexel bylo ve skutečnosti nutno zohlednit to, že tyto deficity byly tímto odstraněny a nemohly být využity k zápočtu proti budoucím ziskům. Příjem odpovídající příjmu z úroků by tak nakonec zdaněn byl, a to navíc

vyšší sazbou daně, než je sazba použitelná ve Švédsku. Závěrem společnost Lexel uvedla, že uplatnění dané výjimky není slučitelné s ustanoveními unijního práva týkajícími se svobody usazování.

32. Skatteverket má naproti tomu za to, že dotčená výjimka použitelná je. Skatteverket zjistil, že společnost SEE začala vykazovat deficit v roce 2011 a že dotčené transakce byly provedeny tak, aby mohl být odpočet nákladů na úroky spojených s nabytím společnosti SESI proveden ve Švédsku a nikoli ve Španělsku. Vzhledem k tomu, že odpovídající příjem z úroků nebyl ve Francii zdaněn, protože tam mohl být započten oproti uvedeným deficitům, měla by podle Skatteverket tato situace v případě, že by měl být ve Švédsku povolen odpočet těchto úroků, za následek vznik podstatné daňové výhody pro danou skupinu sdružených podniků. Skatteverket dále konstatoval, že tuto daňovou výhodu je nutno považovat za hlavní důvod vzniku daného dluhu. Závěrem Skatteverket uvedl, že uplatnění dané výjimky nelze považovat za porušení svobody usazování.
33. Společnost Lexel podala proti rozhodnutí Skatteverket žalobu u Förvaltningsrätten i Stockholm (Správní soud ve Stockholmu, Švédsko), který následně potvrdil zjištění Skatteverket, podle kterého by měl být odpočet odepřen na základě dotčené výjimky, přičemž tento postup nelze považovat za neslučitelný s unijním právem. Pokud jde o otázku slučitelnosti dané výjimky se svobodou usazování, Förvaltningsrätten konstatoval, že dle znění uvedené výjimky se toto pravidlo uplatní bez ohledu na místo, kde se příjemce úroků nachází. Pokud by však BF byla švédskou společností, daná výjimka by se neuplatnila, neboť v takovém případě mohly společnosti Lexel a BF mezi sebou provádět a přijímat převody v rámci skupiny. V takovém případě by dle přípravných pracovních dokumentů odpočet úroků nevedl ke vzniku podstatné daňové výhody. Na tomto základě Förvaltningsrätten rozhodl, že uplatnění dané výjimky představuje omezení svobody usazování. Förvaltningsrätten však konstatoval, že toto omezení může být odůvodněné.
34. Společnost Lexel podala proti tomuto rozhodnutí odvolání ke Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správní soud ve Stockholmu, Švédsko), který její odvolání zamítl. Kammarrätten rozhodl, že z okolností projednávané věci plyne, že dotčený dluh byl vytvořen proto, aby mohla skupina sdružených podniků využít výhody deficitů ve Francii, když současně byly povoleny odpočty ve Švédsku. Podle Kammarrätten daná společnost neprokázala, že důvodem vzniku dluhu nebylo převážně to, aby bylo této skupině sdružených podniků umožněno získat podstatnou daňovou výhodu. Dotčená výjimka byla proto použitelná.
35. Kammarrätten (Odvolací správní soud ve Stockholmu) se dále ztotožnil se zjištěním Förvaltningsrätten (Správní soud ve Stockholmu), že uplatnění této výjimky omezuje svobodu usazování. Kammarrätten dále ve vztahu k nároku na odpočet úroků konstatoval, že situace, kdy obchodně aktivní přidružené společnosti platí úroky přidruženým společnostem v jiných členských státech, je objektivně srovnatelná se situací, kdy jsou úroky placeny švédským společnostem ve skupině. Stejně jako Förvaltningsrätten měl však Kammarrätten za to, že toto

omezení svobody usazování může být odůvodněno. V tomto ohledu Kammarrätten uvedl, že účelem výjimky je zamezit vyhýbání se daňovým povinnostem a že je tato výjimka účinná pro ochranu vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy. Podle Kammarrätten tato výjimka nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, a společně s vodítky uvedenými v přípravných pracovních dokumentech týkajících se použití tohoto pravidla je tato výjimka pro společnosti, kterých se týká, dostatečně předvídatelná.

36. Společnost Lexel podala proti rozsudku Kammarrätten (Odvolací správní soud ve Stockholmu) kasační opravný prostředek k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko), který podání kasačního opravného prostředku povolil ve vztahu k otázce, zda je se svobodou usazování slučitelné, pokud je na základě dané výjimky odmítnut odpočet plateb úroků z úvěru poskytnutého společností, která patří do téže skupiny sdružených podniků, jako společnost, která si úvěr bere. Řízení o povolení podat kasační opravný prostředek ohledně zbývající části věci bylo přerušeno.
37. V rámci otázky, ve vztahu k níž bylo podání kasačního opravného prostředku povoleno, tedy Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) nebude přezkoumávat zjištění Kammarrätten (Odvolací správní soud ve Stockholmu), že kritéria pro uplatnění výjimky jsou v projednávané věci splněna. Přezkum prováděný Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) se místo toho omezí na otázku, zda je uplatnění dotčené výjimky v rozporu s unijním právem. Nic však Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) nebrání v následném přezkoumávání jiných otázek vzniklých ve věci, pokud by to tento soud považoval za důvodné.

Vyjádření účastníků řízení

Společnost Lexel

38. Dotčená výjimka vede k omezení svobody usazování, a to ze dvou důvodů. Zaprvé, pokud je příjemce úroků usazen ve členském státě, který uplatňuje nižší sazbu daně, než je švédská sazba, má se za to, že zde vzniká podstatná daňová výhoda. Zadruhé, tato výjimka, společně s pravidly upravujícími převody v rámci skupiny, v praxi vždy vede k odpočtu úroků, pokud jsou splněna kritéria pro převody v rámci skupiny, což nenastane, když je příjemcem úroků jiná než švédská společnost, která ve Švédsku zdanění nepodléhá. Tato výjimka tak má za následek negativní rozdílné zacházení s přeshraničními situacemi.
39. Omezení svobody usazování nemůže být odůvodněno nezbytností bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem ani nutností chránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, a to bez ohledu na to, zda jsou tato odůvodnění posuzována samostatně nebo společně. Účelem této výjimky je bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem, neomezuje se ale na čistě vykonstruované operace. Projednávaná věc se týká skutečných podniků

a společností vykonávajících skutečnou hospodářskou činnost. Dotčený dluh byl rovněž úročen tržní úrokovou sazbou.

40. Cílem této výjimky není přímo ochrana vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci. Rozdělení zdaňovací pravomoci nemůže být samo o sobě ovlivněno úrovní zdanění ani případnými deficity u příjemce. Odpočet úroků vždy snižuje daňovou povinnost ve státě sídla společnosti, která si úvěr bere, a zvyšuje daňovou povinnost ve státě sídla společnosti, která úvěr poskytuje. To může představovat hrozbu pro daňovou základnu členského státu, ale nikoli pro rozdělení zdaňovací pravomoci, na němž se členské státy dohodly.
41. Posouzení proporcionality nelze provádět za účelem ochrany švédského základu korporální daně, neboť toto není přijatelné odůvodnění. Dotčená výjimka obsahuje domněnku, že k vyhýbání se daňovým povinnostem dochází ve všech situacích, kdy se má za to, že přeshraniční dluh vede ke vzniku podstatné daňové výhody, což je nepřiměřené.
42. Uplatnění této výjimky jde daleko nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle v podobě odstranění neoprávněné daňové výhody, neboť odpočet úroků je odmítnut s konečnou platností a v plném rozsahu. V projednávané věci může mít odmítnutí odpočtu za následek dvojí zdanění, neboť dotčená daňová úleva ve Francii je pouze dočasná. Přiměřenější přístup by tedy spočíval v odložení nároku na odpočet až do okamžiku, kdy budou operace ve Francii vykazovat přebytek.
43. Navíc není možné potenciální uplatnění této výjimky předvídat s požadovanou přesností. Okolnosti uvedené v přípravných pracovních dokumentech nejsou natolik objektivními a ověřitelnými okolnostmi, aby mohly poskytnout vodítko pro určení toho, zda je daná operace čistě vykonávanou operací.

Skatteverket

44. Dotčená výjimka se použije na úrokové výdaje související s dluhy vůči společnostem, které patří do téže skupiny sdružených podniků, bez ohledu na to, kde mají tyto společnosti sídlo, a bez ohledu na to, zda si mohou vyměňovat převody v rámci skupiny s nějakým daňověprávním účinkem. V případech, kdy existuje rovněž nárok na převody v rámci skupiny mezi dvěma švédskými společnostmi, je tedy nutno zkoumat nárok na odpočet úrokových výdajů ve světle této výjimky. Pokud právo na převody v rámci skupiny mezi jednotlivými společnostmi není nikterak omezeno, povede toto posouzení k závěru, že dotčený dluh mezi nimi nevznikl převážně z daňových důvodů, neboť v takovém případě by uvedené společnosti byly schopny docílit odpovídajících odpočtů provedením převodu v rámci skupiny. Skutečnost, že posouzení týkající se této výjimky vede k závěru, že tato výjimka někdy použitelná je a jindy nikoli, neznamená, že důsledkem tohoto pravidla je takové negativní rozdílné zacházení, aby dosahovalo intenzity omezení svobody usazování.

45. Pokud by však závěr zněl, že k určitému omezení přece jen dochází, může být toto omezení odůvodněno potřebou chránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a bránit vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. Při společném posuzování těchto odůvodnění není nezbytné, aby bylo dané vnitrostátní pravidlo namířeno výlučně na čistě vykonstruované operace.
46. Obecným účelem pravidel omezujících nárok na odpočet úroků je zabránit oslabování daňové základny, a to jak v čistě vnitrostátních situacích, tak v situacích přeshraničních. V přeshraničních případech se tato pravidla snaží zabránit vyvážení nezdaněných zisků ze Švédska do jiného členského státu, což přispívá k ochraně vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy.
47. Cílem pravidel upravujících převody v rámci skupiny je umožnit rozložit zisky mezi podniky, které podléhají zdanění ve Švédsku. Proto se tato pravidla nepoužijí na vnitrostátní koncernové společnosti, které jsou osvobozeny od daně nebo podléhají zdanění dle zvláštních pravidel; nepoužijí se ani ve vztahu k jiným než švédským koncernovým společnostem, které nepodléhají povinnosti platit daně ve Švédsku. Dluh v rámci skupiny může být nastaven takovým způsobem, aby obcházel pravidla upravující převody v rámci skupiny, což je právě důsledek, kterému se pravidla o odpočtu úroků snaží bránit.
48. Při posuzování nároku na odpočet úroků na základě dotčené výjimky se vždy, v každém jednotlivém případě, provádí posouzení toho, zda dotčený dluh vznikl převážně proto, aby daná skupina sdružených podniků získala podstatnou daňovou výhodu. Odpočet bude odmítnut, pokud bude splněna podmínka, že dotčený dluh vznikl převážně z daňových důvodů. Odpočty úrokových výdajů tak nejsou odmítány automaticky, pouze z toho důvodu, že dotčený úvěr byl poskytnut společností v jiném členském státě. Požadavky na prokázání, které se na daný případ použijí, jsou stejné jako u všech ostatních uplatněných nároků na odpočet.
49. Výjimka míří na samotný dluh, nikoli na výši úroků jako takovou. Není proto nepřiměřené odmítnout odpočet celé částky úroků. V přípravných pracovních dokumentech jsou obsažena dostatečná vodítka k otázce, kdy se má dotčená výjimka uplatnit.

Potřeba rozhodnutí o předběžné otázce

Úvod

50. V projednávané věci je nesporné, že společnosti Lexel a BF jsou obě součástí skupiny sdružených podniků a že kritérium zakotvené v pravidle 10 % je splněno. Kammarrätten (Odvolací správní soud ve Stockholmu) navíc konstatoval, že jsou splněna i kritéria pro dotčenou výjimku. Jak již bylo uvedeno v bodech 36 a 37, Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) nebude v rámci otázky, ohledně které bylo povoleno podání kasačního opravného prostředku, jak uvedeno výše, přezkoumávat stanovisko Kammarrätten (v tomto ohledu. Zbývá tedy

posoudit, zda je se svobodou usazování slučitelné, bude-li společnosti Lexel odmítnut odpočet plateb úroků ve prospěch společnosti BF na základě dotčené výjimky.

Výzva dopisem Komise

51. Komise zahájila proti Švédsku řízení o nesplnění povinnosti a ve výzvě dopisem zaslaným v roce 2014 uvedla, že švédská omezení nároku na odpočty plateb úroků z úvěrů v rámci skupiny podle § 10b až 10e kapitoly 24 zákona o dani z příjmu jsou neslučitelná s článkem 49 SFEU, když jsou tato omezení uplatňována na skupiny, v nichž jsou úroky vypláceny obchodním společností se sídlem v jiném členském státě (jednací číslo Komise SG-Greffe (2014) D/17633, sp. zn. 2013/4206).
52. Švédská vláda Komisi odpověděla, že podle jejího názoru nevedou omezení nároku na odpočet úroků k žádnému přímému ani nepřímému omezení svobody usazování. Pokud by bylo zjištěno omezení nepřímé, může být podle vyjádření vlády odůvodněné (Fi2014/4205).

Omezení svobody usazování?

53. Ze znění dotčené výjimky nevyplývá, že by činila jakýkoli rozdíl mezi úroky placenými příjemcům ze Švédska a úroky placenými jiným příjemcům. Společnost Lexel nicméně tvrdí, že dotčené pravidlo vede v praxi k negativnímu daňovému zacházení s úroky placenými jiným než švédským příjemcům, a tím i k omezení svobody usazování. V rámci posouzení, zda tomu tak skutečně je, mohou být relevantní zejména následující okolnosti.
54. Pokud jde o švédské příjemce, dopadnou pravidla omezující nárok na odpočet úrokových výdajů především na úroky placené investičním společností, jejichž zdanění podléhá zvláštnímu režimu, a příjemcům osvobozeným od daně, například obcím a některým neziskovým organizacím a nadacím.
55. Dotčená pravidla se ovšem mohou vztahovat i na platby úroků ve prospěch švédských kapitálových společností, které jsou zdaňovány obvyklým způsobem. Na tyto platby úroků se vždy vztahuje pravidlo 10 %, ale odpočty mohou být odmítnuty, pokud se uplatní dotčená výjimka. Pokud může daná společnost provádět a přijímat platby v rámci skupiny mezi jednotlivými členy této skupiny s daňověprávními účinky a bez omezení, z přípravných pracovních dokumentů vyplývá, že se dotčená výjimka nepoužije. Platby úroků mezi švédskými kapitálovými společnostmi, které jsou součástí téže skupiny sdružených podniků, ale nesplňují kritéria pro to, aby mohly provádět a přijímat platby v rámci skupiny – např. požadavek vlastnictví ve výši alespoň 90 % – však mohou do oblasti působnosti dotčené výjimky spadat.
56. V projednávané věci je nesporné, že společnosti Lexel a BF by mohly mezi sebou provádět platby v rámci skupiny, pokud by společnost BF byla švédskou

společností, a že v takovém případě by se dotčená výjimka neuplatnila. Na základě těchto skutečností dospěly Förvaltningsrätten i Stockholm (Správní soud ve Stockholmu) i Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správní soud ve Stockholmu) k závěru, že došlo k omezení svobody usazování. Skatteverket má však opačný názor a i švédská vláda má za to, že pravidla upravující odpočty úroků nevedou k omezení svobody usazování.

Může být případné omezení odůvodněné?

57. Pokud by bylo rozhodnuto, že odmítnutí odpočtu úroků zakládá omezení svobody usazování, je následně potřeba určit, zda může být toto omezení odůvodněné. Mezi odůvodnění předestřená v projednávané věci patří i snaha zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem a ochránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy.
58. Podle přípravných pracovních dokumentů je obecným cílem uvedené výjimky zabránit agresivnímu daňovému plánování s odpočty úroků (prop. 2012/13:1 s. 251). Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie je cíl spočívající v boji proti daňovým únikům přijatelným odůvodněním. Společnost Lexel nicméně tvrdí, že tuto výjimku nelze z tohoto důvodu přijmout, neboť se nevztahuje pouze na čistě vykonstruované operace (viz například rozsudek Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 51). Skatteverket uvádí, že pokud se cíl spočívající v zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem spojí s jinými odůvodněními, lze přijmout i pravidla, která se nevztahují pouze na čistě vykonstruované operace (viz například rozsudek ve věci Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, body 42–51).
59. Skatteverket dále tvrdí, že účelem této výjimky je bránit obcházení pravidel upravujících platby v rámci skupiny vytvářením dluhů v rámci skupiny takovým způsobem, aby zisky vytvořené ve Švédsku mohly být započteny proti deficitům v jiných zemích (viz rovněž prop. 2012/13:1, bod 254). V řadě rozhodnutí Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že – s výjimkou určitých případů tzv. konečných ztrát – je se svobodou usazování slučitelné, pokud dojde k vyloučení jiných než vnitrostátních přidružených společností z oblasti působnosti ustanovení o rozložení zisku v rámci skupiny. Soudní dvůr Evropské unie však ve své judikatuře rovněž konstatoval, že to znamená, že jiné než vnitrostátní přidružené společnosti nemohou požívat daňových výhod, které nejsou s těmito systémy rozložení zisků výslovně spojeny (viz například X BV a X NV, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, body 39–42).
60. Rozhodnutí ve věci X BV se týkalo nizozemských pravidel pro odpočet úroků. Tato pravidla se vztahovala na úroky z úvěrů od propojených společností, pokud byl dotčený úvěr spojen s nabytím podílů v propojené společnosti. Podle těchto pravidel byl odpočet úroků povolen vždy, pokud byla zanikající společnost společně s nástupnickou společností součástí jedné daňové jednotky. Pokud však společnost součástí takové jednotky nebyla, byl nárok na odpočet podmíněn prokázáním věrohodnosti toho, že dotčený úvěr i nabytí podílů jsou v rozhodující

míře podloženy řádnými obchodními důvody nebo že zdanění úroků u příjemce je přiměřené. Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že takové rozdíly v zacházení představují neodůvodněnou překážku svobody usazování.

61. Nizozemským pravidlům upravujícím daňové jednotky odpovídají ve švédském daňovém systému pravidla upravující převody v rámci skupiny. Ve věci X BV tudíž Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že propojení mezi pravidly upravujícími odpočty úroků a pravidly upravujícími daňové jednotky neznamenaají, že mohou být nizozemská pravidla odůvodněná. Jeden z rozdílů mezi pravidly posuzovanými ve věci X BV a švédskými pravidly však spočívá v tom, že podle nizozemských pravidel se podmínky pro odpočet lišily podle toho, zda byla zanikající společnost součástí stejné daňové jednotky jako nástupnická společnost nebo nikoli. Podle švédských pravidel se místo toho rozdíl v nároku na odpočet vztahuje k tomu, zda mohou plátce a příjemce úroků mezi sebou vyrovnávat zisky a ztráty prováděním převodů v rámci společnosti. Ve věci X BV Soudní dvůr Evropské unie patrně přikládal váhu skutečnosti, že nizozemská pravidla nespojovala nárok na odpočet se zdaněním úroků u příjemce (viz bod 41 rozsudku). Podle názoru Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) nelze zjištění Soudního dvora Evropské unie ve věci X BV jednoduše přenést a použít na pravidla švédská.
62. Další otázkou, k níž zaujímají účastníci řízení rozdílná stanoviska, je to, zda je uplatnění dotčené výjimky dostatečně předvídatelné, čímž se dané pravidlo dostává do sféry požadavku na zajištění právní jistoty (viz například SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, body 56 až 59). Pro potřeby určení, zda tomu tak skutečně je, je nutno zjistit, zda prohlášení v přípravných pracovních dokumentech uvedená v bodech 11 až 15 výše poskytují dostatečné vodítko pro uplatnění tohoto pravidla.

Resumé

63. Lze tedy shrnout, že Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) dospěl k závěru, že existují rozdílné názory na slučitelnost dotčené výjimky s unijním právem. Stanovisko společnosti Lexel, která se domnívá, že je v rozporu s unijním právem, pokud je společnosti odmítnut odpočet úroků na základě uvedené výjimky, má oporu ve výzvě dopisem Komise. Skatteverket, švédská vláda, Förvaltningsrätten i Stockholm (Správní soud ve Stockholmu) a Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správní soud ve Stockholmu) zastávají opačný názor a domnívají se, že unijní právo odmítnutí odpočtu nebrání.
64. Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) se dále domnívá, že na základě dosavadní judikatury Soudního dvora Evropské unie nelze s jistotou dospět k závěru, který z těchto názorů je správný. Z těchto důvodů je proto nezbytné předložit Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Otázka

65. S ohledem na výše uvedené žádá Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) o odpověď na následující otázku.
66. Je slučitelné s článkem 49 SFEU, pokud je švédské společnosti odepřen odpočet úroků zaplacených společností, která je součástí téže skupiny sdružených podniků a je usazena v jiném členském státě, a to z důvodu, že se za hlavní důvod vzniku dluhu považuje to, že skupina sdružených podniků má získat podstatnou daňovou výhodu, přičemž by se v případě, že by obě společnosti byly švédské, nemělo za to, že tato daňová výhoda vznikla, jelikož by se na ně v takovém případě vztahovala ustanovení o převodech v rámci skupiny?