

Byla C-484/19**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2019 m. birželio 25 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. birželio 5 d.

Ieškovė:

Lexel AB

Atsakovas:

Skatteverket

<...>

SKUNDŽIAMAS SPRENDIMAS

Kammarrätten i Stockholm (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas, Švedija) 2018 m. birželio 29 d. sprendimas bylose Nr. 5437-17 ir 5438-17.

DALYKAS

Pelno mokestis ir pan.: prejudicinio klausimo perdavimas Europos Sąjungos Teisingumo Teismui.

Högsta förvaltningsdomstolen (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) priima šią

NUTARTĮ

pagal SESV 267 straipsnį teikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą, remiantis šiuo tikslu pridedamu prašymu (pridedamas protokolas). (**orig. p. 1**)

<...>

Pridedamas protokolas

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį dėl SESV 49 straipsnio išaiškinimo

Ižanga

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su klausimu, ar atsisakymas leisti atskaityti tam tikras palūkanų išlaidas apmokestinimo momentu yra suderinamas su SESV 49 straipsnyje nustatyta įsisteigimo laisve. Klausimas kilo byloje, kurioje Švedijos bendrovei nebuvo leista atskaityti Prancūzijos bendrovei, kuri priklauso tai pačiai grupei, sumokėtų palūkanų. Prancūzijos bendrovė gautas palūkanas galėjo panaudoti nuostoliams, atsiradusiems vykdant grupės veiklą Prancūzijoje, padengti. Buvo atsisakyta leisti pasinaudoti teise į atskaitą remiantis nuostata, pagal kurią palūkanų išlaidos, susijusios su tos pačios asocijuotųjų įmonių grupės bendrovei gražintina skola, negali būti atskaitomos, jeigu pagrindinė skolos atsiradimo priežastis yra suteikti grupei didelę mokesčio lengvatą.
2. Parengiamuosiuose darbo dokumentuose, susijusiuose su aptariama nuostata, nurodyta, kad bendrovės, atlikdamos vadinamuosius pervedimus grupės viduje, nesiekia pasinaudoti tarp bendrovių vykdomais palūkanų mokėjimais tam, kad galėtų įskaityti tarpusavio pelną ir nuostolius. Taisyklės dėl pervedimų grupės viduje taikomos tik Švedijoje apmokestinamoms bendrovėms. Dėl šios priežasties, be kita ko, byloje kilo klausimai, susiję su tuo, ar atsisakymas leisti bendrovei atskaityti palūkanas yra suderinamas su įsisteigimo laisve.

Taikomos ES teisės nuostatos

3. Pagal SESV 49 ir 54 straipsnius kitos valstybės narės bendrovei draudžiama nustatyti apribojimus įsisteigti Švedijos teritorijoje, pavyzdžiui, norint Švedijoje įsteigti patronuojamąją bendrovę. (**orig. p. 2**)

Taikomos nacionalinės teisės nuostatos

Nuostatos, kuriomis numatomi apribojimai, susiję su teise į palūkanų, mokamų už tam tikras skolas, atskaitą

4. Pagal *inkomstskattelag* (1999:1229) (Pelno mokesčio įstatymas (1999:1229); toliau – Pelno mokesčio įstatymas) 16 skyriaus 1 straipsnyje nustatytą pagrindinę taisyklę, palūkanų išlaidos yra atskaitomos apmokestinant bendrovės ekonominę veiklą.
5. Tačiau, kalbant apie palūkanų išlaidas, susijusias su tos pačios grupės bendrovių tarpusavio skolomis, pažymėtina, kad galioja tam tikri teisės į atskaitą

apribojimai. Šioje byloje reikšmingu momentu Pelno mokesčio įstatymo 24 skyriaus 10 straipsnio a–f punktuose buvo numatytos toliau išvardytos nuostatos.

6. 10 straipsnio a punkte nustatyta, kad, taikant 10 straipsnio b–f punktus, bendrovės laikomos tarpusavyje susijusiomis, jeigu viena iš bendrovių tiesiogiai arba netiesiogiai per nuosavybės teises arba kitaip daro didelę įtaką kitai bendrovei arba bendrovėms, kurios iš esmės yra bendrai valdomos. Sąvoka „bendrovė“ reiškia juridinius asmenis.
7. Pagal 10 straipsnio b punktą asocijuotųjų įmonių grupės bendrovė negali atskaityti palūkanų išlaidų, susijusių su asocijuotųjų įmonių grupės bendrovei gražintina skola, išskyrus atvejus, kai 10 straipsnio d arba e punktuose nustatyta kitaip.
8. 10 straipsnio d punkto pirmoje pastraipoje nustatyta, kad palūkanų išlaidos, susijusios su 10 straipsnio b punkte nurodytomis tokiomis skolomis, gali būti atskaitomos, jeigu palūkanų išlaidas atitinkančios pajamos turėjo būti apmokestinamos ne mažesniu kaip 10 proc. tarifu pagal valstybės, kurioje yra asocijuotųjų įmonių grupės bendrovė rezidentė, turinti teisę į pajamas, teisės aktus tuo atveju, jeigu tas pajamas gautų tik ta bendrovė (10 proc. taisyklė).
9. Tačiau 10 straipsnio d punkto trečioje pastraipoje nustatyta, kad jokia atskaita negalima, jeigu pagrindinė atsiradusios skolos priežastis yra suteikti asocijuotųjų įmonių grupei didelę mokesčio lengvatą (išimtis).
10. 10 straipsnio e punkto pirmoje pastraipoje nustatyta, kad, net jeigu netenkinama 10 proc. taisyklėje įtvirtinta sąlyga, palūkanų išlaidos, susijusios su 10 straipsnio b punkte nurodytomis skolomis (**orig. p. 3**), gali būti atskaitomos, jeigu skola, dėl kurios atsirado palūkanų išlaidos, iš esmės susidarė dėl su verslu susijusių priežasčių. Vis dėlto ši taisyklė galioja tik tuo atveju, jeigu asocijuotųjų įmonių grupės bendrovės rezidentės, turinčios teisę į pajamas, atitinkančias palūkanų išlaidas, buveinė yra Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybėje arba valstybėje, su kuria Švedija yra sudariusi susitarimą dėl apmokestinimo.
11. Atliekant parengiamąjį darbą, susijusį su 10 straipsnio d punkto trečioje pastraipoje numatyta išimtimi, pateikiamos šios nuostatos aiškinimo rekomendacijos (prop. 2012/13:1 p. 250–254).
12. Būtent bendrovė, kuri prašo leisti pasinaudoti teise į atskaitą, privalo įrodyti, kad skola neatsirado dėl iš esmės mokesčių priežasčių. „Iš esmės“ reiškia apytiksliai 75 proc. ar daugiau. Vertinimą privaloma atlikti asocijuotųjų įmonių grupės lygmeniu, be to, reikia atsižvelgti į skolintojo ir skolininko padėtį. Išimtis paprastai netaikoma trumpalaikėms skoloms ir vadinamajai su lėšų sujungimu susijusiai veiklai.
13. Taikant išimtį privaloma įvertinti kiekvieną konkretų atvejį ir atsižvelgti į visas susijusias aplinkybes, siekiant nustatyti, ar pagrindinė sandorių įvykdymo priežastis ir atsiradę sutartiniai santykiai yra tokie, kad ta asocijuotųjų įmonių

grupė gali gauti didelę mokesčio lengvatą. Aplinkybės, kuriomis būtų galima pagrįsti išimties taikymą, apima, pavyzdžiui, tai, kad paskola buvo paimta siekiant finansuoti asocijuotosios įmonės akcijų įsigijimą iš kitos asocijuotųjų įmonių grupės bendrovės arba kad yra didelės palūkanų normos. Kitas svarbus veiksnys yra tai, ar finansavimą, užuot ėmus paskolą, buvo galima užtikrinti kapitalo įnašo forma.

14. Taip pat reikėtų atsižvelgti į tai, ar per kitas asocijuotųjų įmonių grupės bendroves nebuvo nukreipiami neteisėti palūkanų mokėjimai. Taip, pavyzdžiui, gali būti tuo atveju, kai bendrovė, kuri turi didelį deficitą ir kuriai trūksta lėšų, kad galėtų skolinti, vis tiek veikia kaip skolintoja, pervedama lėšas iš kitų asocijuotųjų įmonių grupės bendrovių, kad gautų mokestinių lengvatų. Jeigu skola atsirado siekiant sudaryti asocijuotųjų įmonių grupei galimybę pasinaudoti atitinkamoje šalyje esančios bendrovės deficitu suteikiant jai paskolą arba skolinimui skirtą kapitalą (**orig. p. 4**) šioje šalyje, atskaita neturėtų būti leidžiama. Turi būti laikoma, kad tokia operacija buvo įvykdyta siekiant asocijuotųjų įmonių grupei suteikti galimybę gauti didelę mokesčio lengvatą, pavyzdžiui, kai grupės viduje atliekamiems pervedimams taikomos taisyklės yra apeinamos.
15. Kita situacija, dėl kurios gali būti abejojama, susidaro tuomet, kai asocijuotųjų įmonių grupė, įsigijusi akcijų, sukuria naują bendrovę iš esmės siekdama perduoti jai reikalavimą gražinti skolą. Lėšų kilmė yra kitas veiksnys, į kurį reikėtų atsižvelgti atliekant vertinimą. Faktas, jog šios lėšos yra savaimė sugeneruotos ir skolinamos, kreditoriaus požiūriu gali reikšti, kad šiuo atveju sandoris sudaromas remiantis pagrįstomis su verslu susijusiomis priežastimis. Taip pat reikėtų atsižvelgti į tarifą, kuriuo yra apmokestinamas palūkanų gavėjas, dydį. Išimtis netaikoma palūkanų mokėjimams už vidaus paskolas, kurias viena kitai suteikia įprastai apmokestinamos akcinės bendrovės, turinčios teisę atlikti viena kitai pervedimus grupės viduje.
16. Pelno mokesčio įstatymo 24 skyriaus 10 straipsnio a–f punktai dabar panaikinti. Vietoje to, nuo 2019 m. sausio 1 d. 24 skyriaus 18 straipsnyje nustatyta, kad palūkanų išlaidos, susijusios su tos pačios asocijuotųjų įmonių grupės bendrovei gražintina skola, paprastai visada gali būti atskaitomos, jeigu asocijuotųjų įmonių grupės bendrovės rezidentės, turinčios teisę į palūkanų išlaidas atitinkančias pajamas, buveinė yra EEE valstybėje arba valstybėje, su kuria Švedija yra sudariusi susitarimą dėl apmokestinimo. Todėl ši nuostata taikoma nepaisant to, kaip apmokestinamas palūkanų gavėjas. Pagal dabar galiojančias taisykles atskaitos nebus leidžiama daryti, tik jeigu skola susidarė išimtinai arba beveik vien tam, kad asocijuotųjų įmonių grupė gautų didelę mokesčio lengvatą. Remiantis parengiamaisiais darbo dokumentais frazė „išimtinai arba beveik vien“ reiškia apytiksliai 90–95 proc. ir iki 100 proc. (prop. 2017/18:245 p. 184).
17. Taisyklių, kuriomis ribojama teisė atskaityti palūkanas, sumokėtas už paskolas, kurios buvo gautos iš asocijuotųjų įmonių, taikymo sritis susiaurinta dėl to, kad tuo pat metu buvo atlikti kiti pakeitimai, susiję su teise atskaityti palūkanų išlaidas įmonių sektoriuje. Šie pakeitimai *inter alia* yra pagrįsti 2016 m. liepos 12 d.

Tarybos direktyva (ES) 2019/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, (**orig. p.**) ir EBPO rekomendacijomis dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo.

18. Tačiau, kaip nurodyta pirmiau, šioje byloje taikomos būtent Pelno mokesčio įstatymo 24 skyriaus 10 straipsnio a–f punktų nuostatos.

Nuostatos dėl pervedimų grupės viduje

19. Nuostatos dėl pervedimų grupės viduje pateikiamos Pelno mokesčio įstatymo 35 skyriuje. Šių nuostatų paskirtis – sudaryti galimybę paskirstyti pelną bendrovių grupėje atliekant pelno pervedimą.
20. 1 ir 3 straipsniuose nustatyta, kad pervedimas grupės viduje iš patronuojančiosios bendrovės į visiškai valdomą patronuojamąją bendrovę arba iš visiškai valdomos patronuojamosios bendrovės į patronuojančiąją bendrovę yra atskaitytinas taikant tam tikras sąlygas. Pervedimas grupės viduje turi būti įtraukiamas kaip gavėjo pajamos.
21. 2 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad sąvoka „patronuojančioji bendrovė“ turi būti suprantama kaip reiškianti, be kita ko, Švedijos akcinę bendrovę, kuriai priklauso daugiau nei 90 proc. kitos Švedijos akcinės bendrovės akcijų. Antroje pastraipoje nustatyta, kad sąvoka „visiškai valdoma patronuojamoji bendrovė“ turi būti suprantama kaip įmonė, kurią valdo patronuojančioji bendrovė.
22. 4–6 straipsniuose pateikiamos nuostatos, pagal kurias taip pat leidžiama atskaityti pervedimus grupės viduje, atliktus patronuojamajai bendrovei, kuri netiesiogiai valdoma per kitą patronuojamąją bendrovę, ir pervedimus grupės viduje, atliktus tarp dviejų tiesiogiai arba netiesiogiai valdomų patronuojamųjų bendrovių.
23. 2 straipsnio a punkte nustatyta, kad, taikant pervedimus grupės viduje reglamentuojančias nuostatas, ne Švedijos bendrovė rezidentė, kurios buveinė yra EEE valstybėje ir kuri prilyginama Švedijos akcinei bendrovei, turi būti vertinama kaip tokia bendrovė. Tačiau ši taisyklė taikoma, tik jeigu pervedimo grupės viduje gavėjas Švedijoje yra apmokestinamas atsižvelgiant į tą ekonominę veiklą, su kuria yra susijęs pervedimas grupės viduje. (**orig. p. 6**)

Faktinės aplinkybės

24. Byla yra susijusi su Švedijos akcine bendrove *Lexel*, kuri priklauso *Schneider Electric Group*. Grupė aktyviai veikia daugelyje šalių. Patronuojančioji grupės bendrovė yra Prancūzijos bendrovė *Schneider Electric SE*.
25. Grupei taip pat priklauso Belgijos bendrovė *Schneider Electric Services International (SESI)*. Prieš sudarant šioje byloje nagrinėjamą sandorį, 85 proc. tos bendrovės akcijų priklausė Prancūzijos bendrovei *Schneider Electric Industries*

SAS (SEISAS), o 15 proc. – Ispanijos asocijuotajai įmonei *Schneider Electric España SA* (SEE).

26. 2011 m. gruodžio mėn. *Lexel* įsigijo 15 proc. SESI akcijų, kurios priklausė įmonei SEE. Kad galėtų finansuoti šį įsigijimą, *Lexel* paėmė paskolą iš Prancūzijos asocijuotosios įmonės *Bossière Finances SNC* (BF). *Lexel*, BF, SESI ir SEE tiesiogiai ar netiesiogiai yra SEISAS patronuojamosios bendrovės. 2013 ir 2014 m. *Lexel* įmonei BF sumokėjo palūkanas už paskolą, kurios atitinkamai sudarė apytiksliai 58 mln. Švedijos kronų (SEK) (2013 m.) ir apytiksliai 62 mln. SEK (2014 m.), ir savo mokesčių deklaracijose pareikalavo atskaityti palūkanas.
27. BF yra grupės vidaus bankas. BF, be kita ko, valdo grupės sujungtas lėšas ir yra suteikusi paskolų apytiksliai 100 skirtingų asocijuotųjų įmonių. BF yra apmokestinama Prancūzijos pelno mokesčiu ir priklauso Prancūzijos mokesčių subjektui, kuris šioje byloje nagrinėjamais metais turėjo maždaug 60 Prancūzijos asocijuotųjų įmonių. Šių rūšių mokesčių subjektams priklausančios bendrovės kitose grupės bendrovėse atsiradusį deficitą gali padengti panaudodamos savo perviršį.
28. Prancūzijos pelno mokesčio tarifas 2013 ir 2014 m. buvo 34,43 proc. Tačiau tais metais pajamos iš palūkanų nebuvo apmokestintos, nes mokesčių subjekto ataskaitose buvo matomas deficitas. Švedijos pelno mokesčio tarifas tais pačiais metais buvo 22 proc.
29. *Skatteverket* atsisakė leisti atskaityti palūkanų išlaidas, susijusias su BF įmonės suteikta paskola. *Skatteverket* nustatė, kad *Lexel* ir BF abi priklausė asocijuotųjų įmonių grupei, o tai reiškia, kad pagal Pelno mokesčio įstatymo 24 skyriaus 10 straipsnio b punktą (**orig. p. 7**) palūkanų išlaidos paprastai nebuvo atskaitytinos. Tuomet *Skatteverket* nagrinėjo, ar buvo taikoma 10 straipsnio d punkto pirmoje pastraipoje nustatyta 10 proc. taisyklė. Pagal tą taisyklę būtina hipotetiškai išnagrinėti, kaip būtų buvusios apmokestintos gavėjui susidariusios palūkanos, jeigu būtų buvę atsižvelgta tik į tas pajamas. Todėl tam, kad pagal tą taisyklę tas palūkanas būtų galima atskaityti, pakanka, kad pajamos iš palūkanų būtų apmokestintos ir kad mokesčio tarifas būtų ne mažesnis nei 10 proc. Remdamasis Prancūzijoje galiojančiu mokesčio dydžiu, *Skatteverket* nustatė, kad buvo galima taikyti 10 proc. taisyklę.
30. Todėl iškilo klausimas, ar, remiantis 10 straipsnio d punkto trečia pastraipa, vis tiek nereikėtų leisti pasinaudoti teise į atskaitą. *Lexel* nurodė, kad priežastis, dėl kurios ji iš SEE įsigijo SESI akcijų, buvo susijusi su tuo, kad įmonei SEE reikėjo kapitalo, kad ji iš išorės pardavėjų galėtų įsigyti kitą bendrovę *Spanish Telvent Group*. SEE tą įsigijimą iš esmės finansavo gautomis paskolomis, be to, SEE taip pat turėjo anksčiau paimtų vidaus ir išorės paskolų, kurios buvo skirtos SESI akcijų įsigijimui. Siekdama sumažinti savo finansavimo išlaidas, SEE pardavė savo turimas SESI akcijas ir grąžino šias paskolas.

31. Pasak *Lexel*, ji SESI akcijų įsigijo ne tam, kad grupei suteiktų mokesčio lengvatą. Be to, *Lexel* nurodė, kad neatsirado jokia mokesčio lengvata, nes BF pajamomis iš palūkanų galėjo padengti deficitą, kuris atsirado vykdant ekonominę veiklą Prancūzijoje. *Lexel* teigia, kad, tiesą sakant, reikėjo atsižvelgti į faktą, jog taip tas deficitas buvo panaikintas ir negalėjo būti panaudotas būsimam pelnui. Todėl pajamos, atitinkančios pajamas iš palūkanų, galiausiai būtų apmokestintos ir tokiu atveju būtų taikomas didesnis mokesčio tarifas, palyginti su Švedijoje taikomu tarifu. Galiausiai *Lexel* nurodė, kad išimties taikymas buvo nesuderinamas su ES teisės nuostatomis, reglamentuojančiomis įsisteigimo laisvę.
32. Priešingai, *Skatteverket* laikėsi nuomonės, kad išimtis buvo taikoma. *Skatteverket* nustatė, kad SEE deficitas pradėjo matytis 2011 m. ir kad sandoriai buvo įvykdyti taip, kad su SESI įsigijimu susijusių palūkanų išlaidų atskaitą būtų galima atlikti Švedijoje, o ne Ispanijoje. Kadangi (**orig. p. 8**) atitinkamos pajamos iš palūkanų Prancūzijoje nebuvo apmokestintos, nes jomis būtų galima padengti deficitą šioje šalyje, pasak *Skatteverket*, asocijuotųjų įmonių grupei būtų suteikta didelė mokesčio lengvata, jeigu palūkanas būtų leista atskaityti Švedijoje. *Skatteverket* taip pat nustatė, kad mokesčio lengvata turėjo būti laikoma pagrindine susidariusios skolos priežastimi. Galiausiai *Skatteverket* nustatė, kad išimties taikymas negalėjo būti laikomas prieštaraujančiu įsisteigimo laisvei.
33. *Lexel* apskundė *Skatteverket* sprendimą *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Stokholmo administracinis teismas, Švedija), kuris patvirtino *Skatteverket* išvadą, kad nereikėtų leisti pasinaudoti teise į atskaitą remiantis išimtimi ir kad toks atsisakymas negalėtų būti laikomas prieštaraujančiu ES teisei. Aptariant klausimą dėl išimties suderinamumo su įsisteigimo laisve, pažymėtina, kad *Förvaltningsrätten* nustatė, jog taisyklė, remiantis jos formuluote, buvo taikoma, nepaisant palūkanų gavėjo buvimo vietos. Tačiau jeigu BF būtų buvusi Švedijos bendrovė, išimtis nebūtų buvusi taikoma, nes toje byloje *Lexel* ir BF būtų galėjęs tarpusavyje atlikti ir priimti pervedimus grupės viduje. Toje byloje, remiantis parengiamaisiais darbo dokumentais, dėl palūkanų atskaitos didelė mokesčio lengvata nebūtų susidariusi. Remdamasis šiuo pagrindu, *Förvaltningsrätten* nusprendė, kad dėl išimties taikymo buvo ribojama įsisteigimo laisvė. Tačiau *Förvaltningsrätten* nustatė, kad tą apribojimą galima pagrįsti.
34. *Lexel* tą sprendimą apskundė *Kammarrätten i Stockholm* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas); šis skundą atmetė. *Kammarrätten* nusprendė, kad, atsižvelgiant į bylos aplinkybes, manytina, jog skola susidarė taip, kad asocijuotųjų įmonių grupė galėtų pasinaudoti Prancūzijoje susidariusiu deficitu, kai tuo pat metu Švedijoje buvo leidžiama daryti atskaitas. *Kammarrätten* manymu, įmonė neįrodė, kad skolos susidarymo priežastis iš esmės nebuvo sudaryti sąlygas asocijuotųjų įmonių grupei gauti didelę mokesčio lengvatą. Todėl išimtis buvo taikytina.
35. *Kammarrätten* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas) taip pat sutiko su *Förvaltningsrätten* (Stokholmo administracinis teismas) išvada, kad dėl išimties taikymo buvo ribojama įsisteigimo laisvė. Dėl teisės į palūkanų atskaitą

Kammarrätten taip pat nustatė, kad situacija, kuriai esant komercinę veiklą vykdančios asocijuotosios įmonės sumokėjo palūkanas kitose valstybėse narėse esančioms asocijuotosioms įmonėms, buvo objektyviai panaši į (**orig. p. 9**) situaciją, kuriai esant palūkanos buvo sumokėtos grupės bendrovėms Švedijoje. Tačiau *Kammarrätten*, kaip ir *Förvaltningsrätten*, manė, kad įsisteigimo laisvės ribojimą buvo galima pagrįsti. Tuo klausimu *Kammarrätten* nurodė, kad išimtis taikyta siekiant kovoti su mokesčių vengimu ir kad ji buvo veiksminga apsaugant suderintą apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių. Pasak *Kammarrätten*, išimties taikymas neviršijo to, kas buvo būtina siekiant numatytų tikslų, ir, atsižvelgiant į parengiamuosiuose darbo dokumentuose pateiktas rekomendacijas dėl taisyklės taikymo, neviršijo to, ką įmonės, kurioms turėjo būti taikoma išimtis, galėjo nesunkiai nuspėti.

36. *Lexel* apskundė *Kammarrätten* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas) sprendimą *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija), kuris leido paduoti skundą dėl klausimo, ar išimtimi pagrįstas atsisakymas leisti atskaityti palūkanų mokėjimus, susijusius su paskola, kurią suteikė bendrovė, priklausanti tai pačiai asocijuotųjų įmonių grupei kaip ir paskolą gavusi bendrovė, yra suderinamas su įsisteigimo laisve. Klausimo, ar leisti paduoti skundą dėl likusios bylos dalies, nagrinėjimas sustabdytas.
37. Todėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija), atsižvelgdamas į klausimą, dėl kurio buvo leista paduoti skundą, neperžiūrės *Kammarrätten* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas) išvados, kad šioje byloje tenkinami išimties taikymo kriterijai. Vietoje to, *Högsta förvaltningsdomstolen* peržiūrės tik klausimą, ar išimties taikymas prieštarauja ES teisei. Tačiau *Högsta förvaltningsdomstolen* niekas netrukdo vėliau nagrinėti kitų klausimų byloje, jeigu, jo manymu, tai bus pagrįsta.

Šalių argumentai

Lexel

38. Dėl išimties taikymo įsisteigimo laisvė apribojama dviem pagrindais. Pirma, didelė mokesčio lengvata laikoma, jeigu palūkanų gavėjos rezidentės buveinė yra valstybėje narėje, kuri taiko mažesnę mokesčio tarifą, palyginti su (**orig. p. 10**) Švedijoje taikomu tarifu. Antra, kartu su taisyklėmis dėl pervedimų grupės viduje taikant išimtį praktiškai visada atsiranda teisė į palūkanų atskaitą tais atvejais, kai tenkinami pervedimams grupės viduje taikomi kriterijai, o taip nėra tuo atveju, kai palūkanų gavėjas yra ne Švedijos bendrovė, kuri Švedijoje nėra apmokestinama. Todėl dėl išimties taikymo atsiranda neigiamas skirtingas tarpvalstybinių situacijų vertinimas.
39. Įsisteigimo laisvės ribojimas negali būti grindžiamas poreikiu kovoti su mokesčių vengimu arba poreikiu apsaugoti suderintą apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių, nesvarbu, ar į kiekvieną pagrindimą atsižvelgiama atskirai ar

į visus bendrai. Išimties paskirtis – kovoti su mokesčių vengimu, tačiau tai neapsiriboja tik visiškai fiktyviomis operacijomis. Dabartinė byla yra susijusi su tikromis įmonėmis ir bendrovėmis, vykdančiomis faktinę ekonominę veiklą. Nagrinėjamai skola taip pat buvo taikomos įprastos rinkos palūkanų normos.

40. Išimtimi nesiekama tiesiogiai apsaugoti suderintą apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą. Pačiam apmokestinimo įgaliojimų paskirstymui įtakos negali daryti mokesčio tarifas arba tikėtinas gavėjo turimas deficitas. Dėl palūkanų atskaitos paskolą gaunančios bendrovės buveinės mokestiniai įsipareigojimai visada sumažėja, o skolinančios bendrovės buveinės mokestiniai įsipareigojimai padidėja. Tai gali kelti grėsmę valstybės narės mokesčio bazei, bet ne apmokestinimo įgaliojimų paskirstymui, dėl kurio susitarė valstybės narės.
41. Švedijos pelno mokesčio bazės apsaugojimo tikslais negalima atlikti proporcingumo vertinimo, nes tai nėra priimtinas pagrindimas. Išimtyje numatyta prielaida, kad mokesčių vengimas pasitaiko visais atvejais, kai laikoma, kad tarpvalstybinė skola suteikia didelę mokesčio lengvatą, kuri nėra proporcinga.
42. Išimties taikymas gerokai viršija tai, kas yra būtina nepagrįstos mokesstinės lengvatos panaikinimo tikslui pasiekti, nes palūkanų atskaityti neleidžiama galutinai ir visa apimtimi. Šioje byloje panaikinus teisę į atskaitą (**orig. p.11**), gali būti sudarytos prielaidos atsirasti dvigubam apmokestinimui, nes mokesčio lengvata Prancūzijoje yra tik laikina. Todėl, laikantis proporcingesnio požiūrio, galimybę pasinaudoti teise į atskaitą reikėtų atidėti iki to laiko, kai Prancūzijoje vykdančią veiklą bus gaunamas perviršis.
43. Be to, neįmanoma pakankamai tiksliai numatyti, kada išimtis gali būti taikoma. Parengiamuosiuose darbo dokumentuose nurodytos aplinkybės, atrodo, nėra objektyvios ir patikrinamos aplinkybės, kurios gali padėti nustatyti, ar operacija yra pagrįsta visiškai fiktyviu susitarimu.

Skatteverket

44. Išimtis taikoma palūkanų išlaidoms, susijusioms su skolomis tos pačios asocijuotųjų įmonių grupės bendrovėms, nepaisant bendrovių buveinės vietos ir to, ar jos atlieka apskaitos pervedimus grupės viduje, kurie sukelia pasekmes pagal mokesčių teisę. Tais atvejais, kai dvi Švedijos bendrovės taip pat turi teisę vykdyti pervedimus grupės viduje, teisė į palūkanų išlaidų atskaitą turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į išimtį. Jeigu bendrovių teisei atlikti pervedimus grupės viduje netaikomi jokie apribojimai, tokio nagrinėjimo metu bus prieita prie išvados, kad skola tarp jų susidarė iš esmės ne dėl mokesčių priešasčių, nes tokiu atveju bendrovės būtų turėjusios galimybę įgyti teisę į atskaitą atlikdamos pervedimą grupės viduje. Tai, kad nagrinėjant išimties taikymo klausimą kartais į ją gali būti atsakoma teigiamai, o kartais neigiamai, nereiškia, kad, atsižvelgiant į taisyklę, galima remtis tokiu neigiamu skirtingu vertinimu, kuris reikštų įsisteigimo laisvės apribojimą.

45. Tačiau jeigu būtų nuspręsta, kad apribojimas yra, jį būtų galima pagrįsti poreikiu apsaugoti suderintą apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių ir kovoti su mokesčių vengimu ir mokesčių slėpimu. Šiuos pagrindimus nagrinėjant kartu, nebūtina, kad nacionalinė taisyklė būtų skirta tik visiškai fiktyviems susitarimams. (**orig. p. 12**)
46. Bendra taisyklių, kuriomis ribojama teisė į palūkanų atskaitą, paskirtis – užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai tiek išimtinai vidaus situacijose, tiek tarpvalstybinėse situacijose. Tarpvalstybinėse situacijose taisyklėmis siekiama neleisti neapmokestinamo pelno pervesti iš Švedijos į kitą valstybę narę, nes tai padeda apsaugoti suderintą apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių.
47. Taisyklėmis dėl pervedimų grupės viduje siekiama sudaryti galimybę paskirstyti pelną Švedijoje apmokestinamoms įmonėms. Todėl taisyklės netaikomos vidaus grupės bendrovėms, kurios yra neapmokestinamos arba kurios apmokestinamos pagal specialias taisykles; taisyklės taip pat netaikomos ne Švedijos grupės bendrovėms, kurios neprivalo mokėti mokesčių Švedijoje. Skola grupės viduje gali būti sudaryta taip, kad būtų išvengta taisyklių dėl pervedimų grupės viduje taikymo, o būtent tokio dalyko siekiama išvengti nustatant palūkanų atskaitą reglamentuojančias taisykles.
48. Nagrinėjant teisę į palūkanų atskaitą pagal išimtį, kiekvienu konkrečiu atveju įvertinama, ar skola iš esmės susidarė tokiomis aplinkybėmis, kad asocijuotųjų įmonių grupė galėtų gauti didelę mokesčio lengvatą. Kad teisė į atskaitą būtų panaikinta, atitinkama skola turi būti atsiradusi dėl mokesčių prižasčių. Todėl teisė į palūkanų išlaidų atskaitą automatiškai nepanaikinama vien todėl, kad paskola suteikė kitoje valstybėje narėje esanti bendrovė. Taikomi įrodymų reikalavimai yra tokie patys, kurie galioja visiems kitiems pareikštiems reikalavimams dėl atskaitos.
49. Išimtis taikoma pačiai skolai, o ne palūkanų sumai *per se*. Todėl atsisakymas leisti atskaityti visą palūkanų sumą nėra neproporcingas. Parengiamuosiuose darbo dokumentuose pateikiama pakankamai rekomendacijų dėl to, kada reikia taikyti išimtį.

Poreikis priimti prejudicinį sprendimą

Ižanga

50. Šioje byloje neginčijama, kad *Lexel* ir BF priklauso asocijuotųjų įmonių grupei ir kad tenkinamas 10 proc. taisyklėje nustatytas kriterijus. Be to, *Kammarrätten* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas) (**orig. p. 13**) nustatė, kad išimties taikymo kriterijai yra tenkinami. Kaip nurodyta 36 ir 37 punktuose, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas), atsižvelgdamas į klausimo, dėl kurio buvo leista paduoti skundą, ribas, kaip nurodyta pirmiau,

nenagrinės nuomonės, kurios tuo požiūriu laikėsi *Kammarrätten*. Todėl dar reikia išnagrinėti klausimą, ar išimties taikymu pagrįstas atsisakymas leisti *Lexel* atskaityti įmonei BF sumokėtas palūkanas yra suderinamas su įsisteigimo laisve.

Komisijos oficialus pranešimas

51. Komisija prieš Švediją pradėjo pažeidimo nagrinėjimo procedūrą ir 2014 m. išsiųstame oficialiame pranešime teigė, kad Švedijoje taikomi teisės atskaityti palūkanų už grupės viduje suteiktas paskolas mokėjimus apribojimai pagal Pelno mokesčio įstatymo 24 skyriaus 10 straipsnio b–e punktus yra nesuderinami su SESV 49 straipsniu tais atvejais, kai tie apribojimai taikomi grupėms, kuriose palūkanos sumokamos kitoje valstybėje narėje esančioms verslo įmonėms (Komisijos nuoroda SG-Greffe (2014) D/17633, bylos numeris 2013/4206).
52. Švedijos vyriausybė savo atsakyme Komisijai nurodė, kad, jos manymu, teisės į palūkanų atskaitą apribojimai nereiškia jokie tiesioginio arba netiesioginio įsisteigimo laisvės apribojimo. Jeigu būtų nustatyta, kad netiesioginis apribojimas egzistuoja, jį, kaip teigia vyriausybė, būtų galima pagrįsti (Fi2014/4205).

Ar ribojama įsisteigimo laisvė?

53. Remiantis išimties formuluote, nemanytina, kad joje daromas koks nors skirtumas tarp Švedijos gavėjams sumokėtų palūkanų ir ne Švedijos gavėjams sumokėtų palūkanų. Tačiau *Lexel* teigia, kad praktiniu požiūriu taikant taisyklę atsiranda neigiama ne Švedijos gavėjams sumokėtų palūkanų apmokestinimo tvarka ir taip apribojama įsisteigimo laisvė. Vertinant, ar taip yra, gali būti svarbios, be kita ko, toliau nurodytos aplinkybės.
54. Švedijos gavėjų atveju taisyklės, kuriomis ribojama teisė į palūkanų išlaidų atskaitą, visų pirma apima investicinėms bendrovėms (**orig. p. 14**), kurios apmokestinamos pagal specialią schemą, ir neapmokestinamiems gavėjams, pavyzdžiui, savivaldybėms ir tam tikroms ne pelno organizacijoms ir fondams, sumokėtas palūkanas.
55. Tačiau Švedijos akcinėms bendrovėms, kurios apmokestinamos įprastu būdu, sumokėtos palūkanos taip pat gali patekti į taisyklių taikymo sritį. Tokiems palūkanų mokėjimams visada taikoma 10 proc. taisyklė, tačiau teisė į atskaitą gali būti panaikinta, jeigu taikoma išimtis. Jeigu įmonės grupės viduje viena kitai gali atlikti ir priimti mokėjimus, kurie sukelia teises pagal mokesčių teisę, ir gali tai daryti be apribojimų, remiantis parengiamaisiais darbo dokumentais, galima daryti išvadą, kad išimtis netaikoma. Vis dėlto išimtis gali būti taikoma palūkanų mokėjimams tarp Švedijos akcinių bendrovių, kurios priklauso tai pačiai asocijuotųjų įmonių grupei, tačiau neatitinka kriterijų, kad galėtų atlikti ir priimti mokėjimus grupės viduje, pavyzdžiui, reikalavimas turėti ne mažiau kaip 90 proc. nuosavybės teisių.

56. Šioje byloje neginčijama, kad *Lexel* ir BF būtų galėjusios atlikti viena kitai mokėjimus grupės viduje, jeigu BF būtų buvusi Švedijos bendrovė, ir kad tokiu atveju išimtis nebūtų buvusi taikoma. Remdamiesi šiuo pagrindu *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Stokholmo administracinis teismas) ir *Kammarrätten i Stockholm* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas), nustatė, kad įsisteigimo laisvė buvo apribota. Tačiau *Skatteverket* manė priešingai, o Švedijos vyriausybė taip pat laikosi nuomonės, kad taisyklėmis, kuriomis reglamentuojama teisė į palūkanų atskaitą, neapribojama įsisteigimo laisvė.

Ar galima pagrįsti galimą apribojimą?

57. Jeigu būtų nuspręsta, kad atsisakymas leisti pasinaudoti teise į palūkanų atskaitą reiškia įsisteigimo laisvės apribojimą, tuomet reikia nustatyti, ar tą apribojimą galima pagrįsti. Šioje byloje išskirti pagrindimai apima siekį kovoti su mokesčių vengimu ir apsaugoti suderintą apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių.
58. Remiantis parengiamaisiais darbo dokumentais, bendras išimties tikslas yra užkirsti kelią agresyviai mokesčių planavimui numatant palūkanų atskaitą (prop. 2012/13:1 s. 251) (**orig. p. 15**). Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją kovos su mokesčių vengimu tikslas yra priimtinas pagrindimas. Tačiau *Lexel* teigia, kad išimčiai negalima pritarti remiantis tuo pagrindu, nes ji apima ne vien tik visiškai fiktyvius susitarimus (žr., pavyzdžiui, Sprendimo *Cadbury Schweppes*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51 punktą). *Skatteverket* teigia, kad tais atvejais, kai mokesčių vengimo prevencijos tikslas yra derinamas su kitais pagrindais, tuomet taisyklės, kurios nėra nukreiptos tik į visiškai fiktyvius susitarimus, taip pat gali būti priimtinos (žr., pavyzdžiui, Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 42–51 punktus).
59. Be to, *Skatteverket* teigė, kad išimtimi siekiama užkirsti kelią tam, kad mokėjimus grupės viduje reglamentuojančios taisyklės nebūtų apeinamos grupės viduje dėl skolų susitarant taip, kad Švedijoje gautą pelną būtų galima panaudoti deficitui kitose šalyse padengti (taip pat žr. prop. 2012/13:1 254 punktą). Europos Sąjungos Teisingumo Teismas yra priėmęs nemažai sprendimų, kuriuose nusprendė, kad, išskyrus tam tikras vadinamąsias galutinių nuostolių bylas, su įsisteigimo laisve yra suderinama neįtraukti ne vidaus patronuojamųjų bendrovių į nuostatų, kuriomis reglamentuojamas pelno paskirstymas grupės viduje, taikymo sritį. Tačiau savo jurisprudencijoje Europos Sąjungos Teisingumo Teismas taip pat pripažino, kad tai reiškia, jog ne vidaus patronuojamosios bendrovės netenka mokesčio lengvatų, kurios nėra konkrečiai susijusios su tokiomis pelno paskirstymo sistemomis (žr., pavyzdžiui, Sprendimo *X BV ir X NV*, C-398/16 ir C-399/16, EU:C:2018:110, 39–42 punktus).
60. Byla *X BV* buvo susijusi su Nyderlandų palūkanų atskaitos taisyklėmis. Taisyklės buvo taikomos palūkanoms už paskolas iš susijusių įmonių, kai paskola buvo paimta susijusios įmonės akcijoms įsigyti. Pagal tas taisykles palūkanas visada buvo leidžiama atskaityti, jeigu įsigyta bendrovė kartu su įsigyjančiąja bendrove

priklausė tam pačiam mokesčių subjektui. Tačiau jeigu įmonė nepriklausė tokiam subjektui, teisei į atskaitą galiojo sąlyga, pagal kurią reikėjo įtikinamai įrodyti, kad buvo svarbių pagrindų su paskola ir įsigijimu susijusių verslo priežasčių arba kad gavėjui priklausančių mokėti palūkanų apmokestinimas buvo pagrįstas. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nustatė, kad skirtingas vertinimas reiškė nepagrįstą įsisteigimo laisvės ribojimą.

61. Nyderlandų taisyklės dėl mokesčių subjektų turi savo atitikmenį Švedijos mokesčių sistemos taisyklėse dėl pervedimų grupės viduje. Todėl Sprendime *X BV* Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (**orig. p. 16**) nustatė, kad palūkanų atskaitą reglamentuojančių taisyklių ir taisyklių dėl mokesčių subjektų sąsajos nereikia, kad Nyderlandų taisyklės galėjo būti pateisinamos. Tačiau vienas skirtumas tarp byloje *X BV* nagrinėtų taisyklių ir Švedijos taisyklių yra tas, kad pagal Nyderlandų taisyklės atskaitos sąlygos skyrėsi priklausomai nuo to, ar įsigyta bendrovė priklausė tam pačiam mokesčių subjektui kaip ir įsigyjancioji bendrovė. Pagal Švedijos taisyklės teisės į atskaitą skirtumas vis dėlto susijęs su aplinkybe, ar palūkanų mokėtojas ir gavėjas, atlikdami pervedimus tarp įmonių, gali užskaityti tarpusavio pelną ir nuostolius. Atrodo, kad Sprendime *X BV* Europos Sąjungos Teisingumo Teismas suteikė reikšmę faktui, kad Nyderlandų taisyklėse teisė į atskaitą nebuvo susieta su gavėjo mokėtinų palūkanų apmokestinimu (žr. sprendimo 41 punktą). *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) manymu, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išvadų byloje *X BV* negalima paprasčiausiai pritaikyti Švedijos taisyklėms.
62. Kitas klausimas, dėl kurio šalių nuomonės išsiskiria, yra susijęs su tuo, ar išimties taikymas yra pakankamai prognozuojamas, t. y., ar taisyklė atitinka teisinio tikrumo reikalavimą (žr., pavyzdžiui, Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 56–59 punktus). Siekiant nustatyti, ar taip yra, būtina išsiaiškinti, ar parengiamuosiuose darbo dokumentuose, kurie nurodyti 11–15 punktuose, pateikta pakankamai rekomendacijų dėl taisyklės taikymo.

Bendra išvada

63. Apibendrinant, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) mano, kad yra įvairių nuomonių dėl išimties suderinamumo su ES teise. *Lexel* nuomonė, kad įmonei neleidus atskaityti palūkanų remiantis išimtimi pažeidžiama ES teisė, grindžiama Komisijos oficialaus pranešimo argumentais. *Skatteverket*, Švedijos vyriausybė, *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Stokholmo administracinis teismas) ir *Kammarrätten i Stockholm* (Stokholmo apeliacinis administracinis teismas) laikosi priešingos nuomonės ir mano, kad pagal ES teisę nedraudžiama atsisakyti leisti daryti atskaitas.
64. *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) taip pat mano, kad, remiantis dabartine Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, sudėtinga daryti tvirtą išvadą dėl to, kuri iš šių (**orig. p. 17**)

nuomonių yra teisinga. Todėl Europos Sąjungos Teisingumo Teismui būtina pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

Klausimas

65. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) prašo atsakyti į toliau pateiktą klausimą.
66. Ar atsisakymas leisti Švedijos bendrovei atskaityti palūkanas, kurias ji sumokėjo tai pačiai asocijuotųjų įmonių grupei priklausančiai bendrovei rezidentei, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, yra suderinamas su SESV 49 straipsniu remiantis tuo, kad pagrindinė skolos susidarymo priežastis yra tai, jog asocijuotųjų įmonių grupė dėl to gali gauti didelę mokesčio lengvatą, kai kitu atveju tokia mokesčio lengvata nebūtų buvusi laikoma galima, jeigu abi bendrovės būtų buvusios Švedijos bendrovės, nes tuomet joms būtų buvę taikomos pervedimų grupės viduje nuostatos?