

Sprawa C-484/19**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

25 czerwca 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Högsta förvaltningsdomstolen (Szwecja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

5 czerwca 2019 r.

Strona skarżąca:

Lexel AB

Strona przeciwna:

Skatteverket

[...]

ZASKARŻONY WYROK

Wyrok Kammarrätten i Stockholm (apelacyjny sąd administracyjny w Sztokholmie, Szwecja) z dnia 29 czerwca 2018 r. w sprawach nr 5437-17 i 5438-17

PRZEDMIOT

Podatek dochodowy itp.: wniosek o wydanie przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) wydaje następujące

POSTANOWIENIE

Należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE zgodnie z załączonym wnioskiem (załączony protokół). **(Or. 1)**

[...]

Załączony protokół

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE w przedmiocie wykładni art. 49 TFUE

Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy kwestii zgodności odmowy odliczenia niektórych kosztów odsetek w trakcie opodatkowania ze swobodą przedsiębiorczości przewidzianą w art. 49 TFUE. Pytanie powstało w sprawie, w której szwedzkiej spółce nie zezwolono na odliczenie odsetek zapłaconych na rzecz spółki francuskiej należącej do tej samej grupy. Spółka francuska była w stanie uwzględnić uzyskane odsetki na pokrycie strat powstałych w toku działalności koncernu we Francji. Odliczenia odmówiono na podstawie przepisu, w myśl którego koszty odsetek z tytułu wierzytelności wobec spółki należącej do tej samej grupy przedsiębiorstw powiązanych nie mogą podlegać odliczeniu, jeżeli głównym powodem powstania wierzytelności jest uzyskanie przez grupę znacznej korzyści podatkowej.
2. W dokumentach roboczych powstałych w toku prac nad przepisem stwierdzono, że celem przepisu jest to, by nie obejmował on zapłaty odsetek między spółkami, które mogą dokonać między sobą kompensaty zysków i strat w drodze tzw. transferów wewnątrzgrupowych. Przepisy dotyczące transferów wewnątrzgrupowych mają zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do spółek podlegających opodatkowaniu w Szwecji. Z tego względu w sprawie powstały między innymi pytania dotyczące zgodności odmowy odliczenia odsetek ze swobodą przedsiębiorczości.

Powołane przepisy prawa Unii

3. Artykuły 49 i 54 TFUE przewidują zakaz ograniczania swobody prowadzenia na terytorium Szwecji działalności spółki z innego państwa członkowskiego, przykładowo poprzez ustanowienie spółki zależnej. **(Or. 2)**

Powołane przepisy prawa krajowego

Przepisy określające ograniczenia prawa do odliczania odsetek z tytułu określonych wierzytelności

4. Zgodnie z rozdziałem 16 § 1 inkomstskattelag (1999:1229) [ustawy (1999:1229) o podatku dochodowym, zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”] koszty odsetek podlegają odliczeniu od opodatkowania działalności gospodarczej spółki.

5. W odniesieniu do odsetek z tytułu wierzytelności między spółkami należącymi do tej samej grupy istnieją jednak pewne ograniczenia w zakresie prawa do odliczenia. W czasie, w którym wystąpiły okoliczności faktyczne niniejszej sprawy rozdział 24 §§ 10a–10f ustawy o podatku dochodowym zawierał treść przedstawioną poniżej.
6. Zgodnie z § 10a, dla celów §§ 10b–10f spółki są uznawane za powiązane ze sobą, jeżeli jedna z nich bezpośrednio lub pośrednio – poprzez udziały lub w inny sposób – wywiera znaczący wpływ na drugą spółkę lub jeżeli spółki te podlegają tej samej spółce dominującej. Termin „spółka” odnosi się do osób prawnych.
7. Zgodnie z § 10b spółka należąca do grupy spółek powiązanych nie może odliczyć kosztów odsetek związanych z wierzytelnościami wobec innej spółki należącej do tej samej grupy spółek powiązanych, chyba że § 10d lub § 10e stanowi inaczej.
8. Paragraf 10d akapit pierwszy stanowi, że koszty odsetek związanych z wierzytelnościami, o których mowa w § 10b, podlegają odliczeniu, jeżeli dochód odpowiadający kosztom odsetek powinien być zostać opodatkowany według stawki co najmniej 10% zgodnie z przepisami prawnymi państwa, którego rezydentem jest należąca do grupy spółek powiązanych spółka faktycznie uprawniona do dochodu, przy założeniu, że byłby to jedyny dochód tej spółki (zasada 10%).
9. Paragraf 10d akapit trzeci stanowi, że nie można jednak dokonać odliczenia, jeżeli główną przyczyną powstania wierzytelności jest uzyskanie przez grupę spółek powiązanych znacznej korzyści podatkowej (wyjątek).
10. Paragraf 10e akapit pierwszy stanowi, że nawet jeżeli nie jest spełniony warunek zasady 10%, koszty odsetek związanych z wierzytelnościami, o których mowa w (Or. 3) § 10b można odliczyć, o ile wierzytelności będące podstawą kosztów odsetek wynikały głównie z przyczyn biznesowych. Jest tak jednak tylko wówczas, gdy spółka należąca do grupy spółek powiązanych faktycznie uprawniona do dochodu odpowiadającego kosztowi odsetek jest rezydentem państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) lub państwa, z którym Szwecja zawarła umowę podatkową.
11. W projektach powstałych w toku prac nad wyjątkiem przewidzianym w § 10d akapit trzeci zawarto opisane poniżej wytyczne na potrzeby wykładni przepisu (prop. 2012/13:1 s. 250–254).
12. To spółka wnioskująca o odliczenie musi wykazać, że wierzytelność nie powstała głównie ze względów podatkowych. „Głównie” oznacza ok. 75% lub więcej. Ocenę w tym względzie należy przeprowadzić na szczeblu grupy spółek powiązanych, uwzględniając sytuację zarówno pożyczkodawcy, jak i pożyczkobiorcy. Co do zasady, wyjątkiem nie są objęte wierzytelności krótkoterminowe i tzw. konsolidacja środków (cash-pooling).

13. Przy stosowaniu wyjątku należy dokonać odrębnej oceny każdego przypadku, uwzględniając wszystkie istotne okoliczności, aby ustalić, czy głównym powodem przeprowadzenia transakcji oraz powstania stosunku umownego jest to, aby grupa spółek powiązanych mogła uzyskać znaczną korzyść podatkową. Do okoliczności przemawiających na korzyść zastosowania wyjątku zalicza się przykładowo fakt, iż pożyczka została zaciągnięta w celu sfinansowania nabycia przez powiązaną spółkę praw udziałowych od innej spółki należącej do grupy spółek powiązanych, czy też wysokie odsetki. Innym ważnym czynnikiem jest to, czy finansowanie mogło mieć formę zastrzyku kapitałowego, a nie pożyczki.
14. Należy również wziąć pod uwagę, czy dochodziło do nieuzasadnionego przekierowania odsetek przez inne spółki należące do grupy spółek powiązanych. Przykładem może być sytuacja, w której spółka odnotowująca znaczne straty i pozbawiona środków na udzielanie pożyczek w dalszym ciągu pełni rolę pożyczkodawcy za sprawą przekazywania środków od innych spółek należących do grupy spółek powiązanych w celu uzyskania korzyści podatkowych. Jeżeli wierzytelność powstała w celu umożliwienia grupie spółek powiązanych uzyskania korzyści ze straty spółki w danym państwie poprzez skierowanie tam pożyczki lub kapitału na cele pożyczkowe (**Or. 4**), odliczenie nie powinno być dozwolone. Należy przyjąć, że tego rodzaju operacja została przeprowadzona po to, aby grupa spółek powiązanych mogła uzyskać istotną korzyść podatkową, przykładowo poprzez obejście uregulowań dotyczących transferów wewnątrzgrupowych.
15. Inną sytuacją, którą można zakwestionować, jest sytuacja, w której grupa spółek powiązanych tworzy w związku z nabyciem udziałów nową spółkę, której celem jest posiadanie roszczenia z tytułu pożyczki. Kolejnym czynnikiem uwzględnianym przy ocenie jest pochodzenie środków. Fakt, iż są to środki wygenerowane we własnym zakresie, a następnie przekazywane w ramach pożyczki z perspektywy pożyczkodawcy wskazuje na rozsądne podstawy transakcji związane z prowadzeniem działalności. Należy również brać pod uwagę poziom opodatkowania podmiotu otrzymującego odsetki. Wyjątek nie obejmuje odsetek z tytułu pożyczek wewnętrznych między tradycyjnie opodatkowanymi spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością uprawnionymi do transferów wewnątrzgrupowych.
16. Paragrafy 10a–10f rozdziału 24 ustawy o podatku dochodowym zostały uchylone. Od dnia 1 stycznia 2019 r. rozdział 24 § 18 stanowi, że koszty odsetek związane z wierzytelnością wobec spółki należącej do tej samej grupy spółek powiązanych mogą być, co do zasady, zawsze odliczone, jeżeli spółka należąca do grupy spółek powiązanych faktycznie uprawniona do dochodu odpowiadającego kosztowi odsetek jest rezydentem państwa EOG lub państwa, z którym Szwecja zawarła umowę podatkową. Przepis ten ma zastosowanie niezależnie od sposobu opodatkowania podmiotu uzyskującego odsetki. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami odliczenia odmawia się wyłącznie wówczas, gdy wierzytelność powstała wyłącznie lub niemal wyłącznie w celu uzyskania przez grupę spółek powiązanych znacznej korzyści podatkowej. Zgodnie

z dokumentami roboczymi powstałymi w toku prac nad przepisem sformułowanie „wyłącznie lub niemal wyłącznie” rozumie się jako około 90–95% i do 100% (prop. 2017/18:245 s. 184).

17. Powodem ograniczenia zakresu stosowania uregulowań dotyczących ograniczenia prawa do odliczania odsetek z tytułu pożyczek udzielonych przez przedsiębiorstwa powiązane jest jednoczesne wprowadzenie innych zmian związanych z prawem do odliczania odsetek w sektorze przedsiębiorstw. Oparte są one między innymi na dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (**Or. 5**), jak również zaleceniach OECD dotyczących erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków.
18. Jak wspomniano jednak powyżej, w niniejszej sprawie zastosowanie mają poprzednio obowiązujące przepisy rozdziału 24 §§ 10a–10f ustawy o podatku dochodowym.

Przepisy dotyczące transferów wewnątrzgrupowych

19. Przepisy dotyczące transferów wewnątrzgrupowych zostały zawarte w rozdziale 35 ustawy o podatku dochodowym. Celem tych przepisów jest umożliwienie rozłożenia zysków w ramach grupy spółek w drodze transferu zysków.
20. Paragrafy 1 i 3 stanowią, że transfer wewnątrzgrupowy ze spółki dominującej do spółki zależnej w 100% lub ze spółki zależnej w 100% do spółki dominującej podlega odliczeniu z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków. Transfer wewnątrzgrupowy uwzględniany jest jako dochód przez podmiot, na rzecz którego jest dokonywany.
21. Paragraf 2 akapit pierwszy stanowi, że pojęcie „spółka dominująca” należy rozumieć jako oznaczające między innymi szwedzką spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością posiadającą więcej niż 90% udziałów w innej szwedzkiej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Akapit drugi stanowi, że pojęcie „spółki zależnej w 100%” oznacza spółkę posiadaną przez spółkę dominującą.
22. Paragrafy 4–6 zawierają przepisy przewidujące również możliwość odliczenia transferów wewnątrzgrupowych dokonywanych na rzecz podmiotów zależnych posiadanych pośrednio, poprzez inny podmiot zależny, a także transferów wewnątrzgrupowych dokonywanych między dwiema spółkami zależnymi posiadanymi bezpośrednio lub pośrednio.
23. Paragraf 2a stanowi, że dla celów stosowania przepisów dotyczących transferów wewnątrzgrupowych spółka inna niż szwedzka będąca rezydentem w państwie EOG, odpowiadająca szwedzkiej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością jest traktowana jak spółka szwedzka z ograniczoną odpowiedzialnością. Przepis ten obowiązuje jednak jedynie wówczas, gdy podmiot, na którego rzecz dokonano

transferu wewnątrzgrupowego podlega opodatkowaniu z tytułu działalności, której dotyczy transfer wewnątrzgrupowy w Szwecji. (**Or. 6**)

Okoliczności faktyczne

24. Sprawa dotyczy szwedzkiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Lexel, należącej do koncernu Schneider Electric. Grupa prowadzi działalność w wielu państwach. Spółką dominującą grupy jest francuska spółka Schneider Electric SE.
25. Do grupy należy również spółka belgijska – Schneider Electric Services International (SESI). Przed transakcją, której dotyczy niniejsza sprawa, spółka ta należała w 85% do francuskiej Schneider Electric Industries SAS (SEISAS), a w 15% – do hiszpańskiej spółki powiązanej, Schneider Electric España SA (SEE).
26. W grudniu 2011 r. Lexel nabyła 15% udziałów w SESI należących do SEE. Aby sfinansować to nabycie, Lexel zaciągnęła pożyczkę od francuskiej spółki powiązanej – Bossière Finances SNC (BF). Lexel, BF, SESI i SEE są to bezpośrednie lub pośrednie spółki zależne SEISAS. W 2013 i 2014 r. Lexel zapłaciła BF odsetki z tytułu pożyczki w wysokości odpowiednio ok. 58 mln SEK (2013 r.) i 62 mln SEK (2014 r.) i domagała się ich odliczenia w deklaracjach podatkowych.
27. BF to bank wewnętrzny koncernu. Zajmuje się między innymi konsolidacją środków koncernu i udzielił pożyczek około 100 różnym spółkom powiązanim. BF podlega francuskiemu podatkowi od osób prawnych i stanowi część podmiotu podatkowego we Francji, który w latach istotnych dla niniejszej sprawy składał się z około 60 francuskich spółek powiązanych. Spółki w tego typu podmiotach podatkowych mogą wykorzystywać nadwyżki do pokrycia deficytów powstałych w innych spółkach w ramach jednostki.
28. Stawka podatku od osób prawnych w latach 2013 i 2014 wynosiła 34,43%. W latach tych nie pobrano jednak podatku dochodowego, ponieważ podmiot podatkowy odnotował stratę. Szwedzka stawka podatku od osób prawnych wynosiła w tych samych latach 22%.
29. Skatteverket (urząd skarbowy, Szwecja) odmówił odliczenia kosztów odsetek z tytułu pożyczki uzyskanej od BF. Skatteverket uznał, że Lexel i BF należały do grupy spółek powiązanych, co oznacza, że zgodnie z rozdziałem 24 § 10b ustawy o podatku dochodowym (**Or. 7**) koszty odsetek, co do zasady, nie podlegają odliczeniu. Skatteverket zbadał następnie, czy ma zastosowanie zasada 10% określona w § 10d akapit pierwszy. Zgodnie z tą zasadą należy przeprowadzić hipotetyczne badanie sposobu opodatkowania odsetek po stronie podmiotu, który uzyskał odsetki, gdyby uwzględnić jedynie ten dochód. Aby możliwe było odliczenie odsetek na podstawie tej zasady, wystarczy zatem, by dochód z tytułu odsetek podlegał opodatkowaniu, a stawka podatkowa wynosiła co najmniej 10%.

Powołując się na wysokość podatku we Francji, Skatteverket orzekł, że zastosowanie ma zasada 10%.

30. Spowodowało to powstanie pytania, czy należy mimo wszystko odmówić odliczenia na podstawie § 10d akapit trzeci. Lexel stwierdziła, że powodem nabycia udziałów w SESI od SEE było to, iż SEE potrzebowała kapitału w związku z nabyciem innej spółki, hiszpańskiej Telvent Group, od sprzedawców będących osobami trzecimi. SEE finansowała to przejęcie głównie w drodze pożyczek i już przed nabyciem udziałów w SESI miała pożyczki wewnętrzne i zewnętrzne. Aby ograniczyć koszty finansowania, SEE sprzedała swoje udziały w SESI i spłaciła te pożyczki.
31. Zdaniem Lexel nabycie udziałów w spółce SESI przez Lexel nie miało zatem na celu tego, by koncern uzyskać korzyść podatkową. Lexel stwierdziła ponadto, że nie doszło do powstania korzyści podatkowej, ponieważ BF mogła przeznaczyć dochód z odsetek na pokrycie strat z działalności we Francji. Zdaniem Lexel należy uwzględnić fakt, że pokryto straty, które nie mogły zostać już wykorzystane do obniżenia przyszłych zysków. Dochód odpowiadający dochodowi z odsetek byłby zatem ostatecznie opodatkowany i to z zastosowaniem wyższej stawki podatkowej niż stawka obowiązująca w Szwecji. Wreszcie Lexel stwierdziła, że stosowanie wyjątku nie jest zgodne z przepisami prawa Unii dotyczącymi swobody przedsiębiorczości.
32. Skatteverket uznał z kolei, że wyjątek ma zastosowanie. Skatteverket stwierdził, że SEE zaczęła wykazywać straty w 2011 r. i że transakcje przeprowadzono po to, aby można było dokonać odliczenia kosztów odsetek dotyczących nabycia SESI w Szwecji zamiast w Hiszpanii. Ponieważ (Or. 8) odpowiedni dochód z tytułu odsetek nie był opodatkowany we Francji ze względu na wykorzystanie go do pokrycia straty, zdaniem Skatteverket zezwolenie na odliczenie odsetek w Szwecji dałoby grupie spółek powiązanych znaczną korzyść podatkową. Skatteverket stwierdził też, że za główną przyczynę powstania wierzytelności należy uznać korzyść podatkową. Skatteverket uznał wreszcie, że stosowanie wyjątku nie może być postrzegane jako sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości.
33. Lexel odwołała się od decyzji Skatteverket do Förvaltningsrätten i Stockholm (sądu administracyjnego w Sztokholmie, Szwecja), który podtrzymał rozstrzygnięcie Skatteverket, uznając, że – kierując się wyjątkiem – należy odmówić odliczenia oraz że nie można uznać, aby było to za sprzeczne z prawem Unii. W przedmiocie zgodności wyjątku ze swobodą przedsiębiorczości Förvaltningsrätten orzekł, że z brzmienia przepisu wynika, iż ma on zastosowanie niezależnie od miejsca usytuowania podmiotu uzyskującego odsetki. Jeżeli BF byłaby szwedzką spółką, wyjątek nie miałby jednak zastosowania, ponieważ w tym przypadku Lexel i BF mogłyby dokonać między sobą transferów wewnątrzgrupowych. W takiej sytuacji, jak wynika z dokumentów roboczych powstałych w toku prac nad przepisem, odliczenie odsetek nie powodowałoby znacznej korzyści podatkowej. Na tej podstawie Förvaltningsrätten orzekł, że

stosowanie wyjątku doprowadziło do ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Jednocześnie Förvaltningsrätten uznał, że ograniczenie to może być uzasadnione.

34. Lexel wniosła apelację od tego orzeczenia do Kammarrätten i Stockholm (apelacyjnego sądu administracyjnego w Sztokholmie), który apelację oddalił. Kammarrätten orzekł, że okoliczności sprawy sugerowały, iż wiarytelność powstała w tym celu, aby grupa spółek powiązanych mogła czerpać korzyści ze straty we Francji, przy jednoczesnym dokonaniu odliczenia w Szwecji. W ocenie Kammarrätten spółka nie wykazała, że powodem powstania wiarytelności nie było głównie umożliwienie grupie przedsiębiorstw powiązanych uzyskania znacznej korzyści podatkowej. Wyjątek miał zatem zastosowanie.
35. Kammarrätten (apelacyjny sąd administracyjny w Sztokholmie) zgodził się również z rozstrzygnięciem Förvaltningsrätten (sądu administracyjnego w Sztokholmie), że zastosowanie wyjątku doprowadziło do ograniczenia swobody przedsiębiorczości. W przedmiocie prawa do odliczenia odsetek Kammarrätten orzekł ponadto, że sytuacja, w której aktywne gospodarczo podmioty powiązane płacą odsetki na rzecz podmiotów powiązanych w innym państwie członkowskim, jest obiektywnie porównywalna (**Or. 9**) z sytuacją, w której odsetki płacono by szwedzkim spółkom w ramach tego samego koncernu. Podobnie jak Förvaltningsrätten Kammarrätten uznał jednak, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być uzasadnione. Kammarrätten orzekł w tym względzie, że wyjątek ma na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania oraz że skutecznie zabezpiecza zrównoważony rozdział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi. Zdaniem Kammarrätten wyjątek nie wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów, a w świetle wytycznych dotyczących sposobu stosowania przepisu przedstawionych w dokumentach roboczych powstałych w toku prac nad nim – jest on dostatecznie przewidywalny dla zainteresowanych przedsiębiorstw.
36. Lexel wniosła kasację od wyroku Kammarrätten (apelacyjnego sądu administracyjnego w Sztokholmie) do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja), który dopuścił kasację w przedmiocie zgodności dokonanej na podstawie wyjątku odmowy odliczenia odsetek z tytułu pożyczki udzielonej przez spółkę należącą do tej samej grupy spółek powiązanych co spółka-pożyczkobiorca ze swobodą przedsiębiorczości. W pozostałym zakresie skarga kasacyjna nie została dopuszczona.
37. W ramach zagadnienia, w odniesieniu do którego dopuszczono kasację Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) nie będzie zatem poddawać kontroli rozstrzygnięcia Kammarrätten (apelacyjnego sądu administracyjnego w Sztokholmie), iż w niniejszej sprawie spełniono kryteria zastosowania wyjątku. Kontrola Högsta förvaltningsdomstolen ograniczy się do kwestii sprzeczności stosowania wyjątku z prawem Unii. Jednocześnie jednak nic nie stoi na przeszkodzie, by Högsta förvaltningsdomstolen zbadał w późniejszym czasie inne kwestie w sprawie, o ile znajdzie ku temu podstawy.

Argumentacja stron

Lexel

38. Wyjątek prowadzi do ograniczenia swobody przedsiębiorczości z dwóch względów. Po pierwsze, uznano, że dochodzi do osiągnięcia znacznej korzyści podatkowej, w sytuacji gdy podmiot uzyskujący odsetki jest rezydentem państwa członkowskiego stosującego niższą stawkę podatku niż szwedzka (**Or. 10**). Po drugie, wyjątek wraz z uregulowaniami dotyczącymi transferów wewnątrzgrupowych zawsze prowadzi do odliczenia odsetek, gdy spełnione są kryteria w zakresie transferów wewnątrzgrupowych, co nie ma miejsca, gdy podmiotem uzyskującym odsetki jest spółka inna niż szwedzka, niepodlegająca obowiązkowi podatkowemu w Szwecji. Wyjątek wiąże się zatem z negatywnym zróżnicowanym traktowaniem sytuacji transgranicznych.
39. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie może być uzasadnione koniecznością przeciwdziałania unikaniu opodatkowania lub potrzebą zabezpieczenia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, niezależnie od tego, czy uzasadnienia te są uwzględniane z osobna czy łącznie. Celem wyjątku jest zwalczanie unikania opodatkowania, ale nie ogranicza się to do transakcji całkowicie fikcyjnych. Niniejsza sprawa dotyczy istniejących przedsiębiorstw i spółek zaangażowanych w prowadzenie realnej działalności gospodarczej. Odsetki od przedmiotowej wierzytelności były ustalone na poziomie rynkowym.
40. Celem wyjątku nie jest bezpośrednio zabezpieczenie zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi. Na zrównoważony rozdział kompetencji podatkowych nie może mieć wpływu poziom opodatkowania lub ewentualne straty po stronie podmiotu uzyskującego odsetki. Odliczenie odsetek zawsze obniża wysokość zobowiązania podatkowego w miejscu domicylu spółki będącej pożyczkobiorcą i zwiększa zobowiązanie podatkowe w domicylu spółki będącej pożyczkodawcą. Może to stanowić zagrożenie dla podstawy opodatkowania w danym państwie członkowskim, ale nie dla rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.
41. Nie można przeprowadzać oceny proporcjonalności w celu ochrony szwedzkiej podstawy opodatkowania dla podatku od osób prawnych, ponieważ nie jest to dopuszczalne uzasadnienie. Wyjątek zawiera domniemanie, że w każdej sytuacji, w której wierzytelność transgraniczna wiąże się ze znaczną korzyścią podatkową dochodzi do unikania opodatkowania, co nie jest proporcjonalne.
42. Stosowanie wyjątku wykracza znacznie poza to, co konieczne dla realizacji celu wyeliminowania nienależnej korzyści podatkowej, ponieważ odliczenia odsetek odmówiono zdecydowanie i w całości. W niniejszej sprawie odmowa (**Or. 11**) odliczenia może prowadzić do podwójnego opodatkowania, ponieważ ulga podatkowa we Francji ma charakter jedynie tymczasowy. Bardziej proporcjonalne

podejście polegałoby na odroczeniu prawa do odliczenia do czasu, gdy działalność we Francji zacznie wykazywać nadwyżkę.

43. Co więcej, nie można z wymaganą dokładnością przewidzieć ewentualnego zastosowania wyjątku. Okoliczności, o których mowa w dokumentach roboczych powstałych w toku prac nad przepisem, nie są obiektywnymi i możliwymi do zweryfikowania okolicznościami, które mogą stanowić wskazówkę, czy transakcja jest w całości fikcyjna.

Skatteverket

44. Wyjątek ma zastosowanie do kosztów odsetek związanych z wierzytelnościami wobec spółek z tej samej grupy spółek powiązanych, niezależnie od tego, gdzie spółki mają domicyl i niezależnie od tego, czy mogą dokonywać transferów wewnątrzgrupowych ze skutkami podatkowymi. W przypadkach, gdy między dwiema szwedzkimi spółkami istnieje również uprawnienie do transferów wewnątrzgrupowych, należy przeanalizować prawo do odliczenia kosztów odsetek w świetle wyjątku. Jeżeli między spółkami nie występują ograniczenia dotyczące prawa do transferów wewnątrzgrupowych, analiza doprowadzi do wniosku, że wierzytelności między nimi nie powstały głównie ze względów podatkowych, ponieważ w takiej sytuacji spółki mogłyby uzyskać stosowne odliczenia w drodze transferów wewnątrzgrupowych. Fakt, iż analiza dotycząca wyjątku prowadzi czasami do jego zastosowania, a czasami nie, nie oznacza, że uregulowanie to prowadzi do negatywnego zróżnicowanego traktowania, które można by uznać za ograniczenie swobody przedsiębiorczości.
45. Jeżeli jednak uznać, że istnieje ograniczenie, można uzasadnić je koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi i przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania i uchylaniu się od opodatkowania. Gdy uzasadnienia te rozpatrywać łącznie, nie ma wymogu, aby uregulowanie krajowe dotyczyło wyłącznie czynności w pełni fikcyjnych. **(Or. 12)**
46. Ogólnym celem uregulowań ograniczających prawo do odliczenia odsetek jest zapobieganie erozji podstawy opodatkowania, zarówno w sytuacjach w pełni krajowych, jak i transgranicznych. W sytuacjach transgranicznych uregulowania służą utrudnieniu przekazywania nieopodatkowanych zysków ze Szwecji do innego państwa członkowskiego, co przyczynia się do zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.
47. Uregulowania dotyczące transferów wewnątrzgrupowych służą umożliwieniu rozdzielenia zysków między podmioty opodatkowane w Szwecji. Uregulowania te nie mają jednak zastosowania do krajowych spółek należących do grupy, które są zwolnione z opodatkowania lub objęte opodatkowaniem na szczególnych zasadach; nie mają też zastosowania do spółek grupy innych niż szwedzkie, które nie podlegają opodatkowaniu w Szwecji. Wierzytelności wewnątrzgrupowe mogą

powstawać na potrzeby omięcia przepisów dotyczących transferów wewnątrzgrupowych, a temu właśnie mają zapobiegać uregulowania w zakresie odliczania odsetek.

48. W ramach analizy prawa do odliczenia odsetek na podstawie istniejącego wyjątku każdorazowo ocenia się, czy dana wierzytelność powstała głównie po to, by grupa powiązanych przedsiębiorstw mogła uzyskać znaczną korzyść podatkową. Aby można było odmówić prawa do odliczenia, dana wierzytelność musi istnieć głównie ze względów podatkowych. Odliczenia kosztów odsetek nie odmawia się zatem automatycznie wyłącznie ze względu na fakt udzielenia pożyczki przez spółkę z innego państwa członkowskiego. Obowiązujące wymogi dowodowe są takie same dla wszystkich roszczeń związanych z odliczeniem.
49. Wyjątek dotyczy wierzytelności jako takiej, a nie kwoty odsetek per se. Odmowa odliczenia pełnej kwoty odsetek nie jest zatem nieproporcjonalna. Dokumenty robocze powstałe w toku prac nad przepisem zawierają dostateczne wytyczne w przedmiocie stosowania wyjątku.

Konieczność wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wprowadzenie

50. W niniejszej sprawie nie budzi sporu, że Lexel i BF to podmioty należące do grupy spółek powiązanych, a kryterium zasady 10% zostało spełnione. Co więcej, Kammarrätten (apelacyjny sąd administracyjny w Sztokholmie) orzekł (**Or. 13**), że spełniono również kryteria umożliwiające zastosowanie wyjątku. Jak zauważono w pkt 36 i 37 Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) w ramach rozstrzygnięcia kwestii, dla której dopuszczono kasację, nie będzie analizował – o czym już wspomniano – stanowiska Kammarrätten w tym zakresie. Zagadnieniem podlegającym badaniu jest zatem jedynie to, czy dokonana w oparciu o wyjątek odmowa odliczenia przez Lexel odsetek zapłaconych na rzecz BF jest niezgodna ze swobodą przedsiębiorczości.

Wezwanie do usunięcia uchybienia wystosowane przez Komisję

51. Komisja wszczęła przeciwko Szwecji postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, a w wezwaniu do usunięcia uchybienia wystosowanym w 2014 r. podnosiła, że szwedzkie ograniczenia prawa do odliczenia zapłaty odsetek wewnątrzgrupowych z tytułu pożyczki na podstawie rozdziału 24 §§ 10b–10e ustawy o podatku dochodowym są niezgodne z art. 49 TFUE, gdy ograniczenia te stosuje się wobec grup, w których zapłata odsetek dokonywana jest na rzecz spółek usytuowanych w innym państwie członkowskim (sygn. Komisji SG-Greffe (2014) D/17633, numer sprawy 2013/4206).

52. Szwedzki rząd udzielił Komisji odpowiedzi, w której stwierdził, że w jego ocenie ograniczenia prawa do odliczenia odsetek nie powodują bezpośredniego ani pośredniego ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Nawet jeżeli stwierdzono by pośrednie ograniczenie, może ono w ocenie rządu być uzasadnione (Fi2014/4205).

Ograniczenie swobody przedsiębiorczości?

53. Brzmienie wyjątku nie sugeruje, że zakłada on rozróżnienie na odsetki zapłacone podmiotom szwedzkim oraz odsetki zapłacone podmiotom innym niż szwedzkie. Lexel podnosi jednak, że w praktyce uregulowanie to prowadzi do negatywnego traktowania pod względem podatkowym odsetek płaconych podmiotom innym niż szwedzkie, co oznacza ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Przy ocenie, czy tak rzeczywiście jest, interesujące mogą być okoliczności przedstawione poniżej.
54. W przypadku podmiotów szwedzkich uzyskujących odsetki uregulowania ograniczające prawo do odliczenia odsetek obejmują głównie odsetki płacone spółkom inwestycyjnym (**Or. 14**), opodatkowanym na szczególnych zasadach, jak również podmioty uzyskujące odsetki, które to podmioty są zwolnione z podatku, takie jak gminy i pewne organizacje non-profit czy fundacje.
55. Odsetki zapłacone na rzecz szwedzkich spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, które są opodatkowane na zasadach ogólnych mogą jednak podlegać tym uregulowaniom. Do tego rodzaju odsetek zawsze ma zastosowanie zasada 10%, przy czym odmowa odliczenia jest możliwa w przypadku, gdy zastosowanie może mieć wyjątek. Jeżeli spółka dokonuje płatności i uzyskuje płatności wewnątrzgrupowe ze skutkiem podatkowym i bez ograniczeń, z dokumentów roboczych powstałych w toku prac nad przepisem wynika, że wyjątek nie ma zastosowania. Wyjątek może mieć jednak zastosowanie do odsetek wypłacanych między szwedzkimi spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością należącymi do tej samej grupy spółek powiązanych, ale niespełniającymi kryteriów pozwalających na dokonywanie i uzyskiwanie płatności wewnątrzgrupowych, jak wymóg posiadania co najmniej 90% udziałów.
56. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że Lexel i BF byłyby w stanie dokonać między sobą płatności wewnątrzgrupowych, gdyby BF była spółką szwedzką, a wówczas wyjątek nie miałby zastosowania. Na tej podstawie Förvaltningsrätten i Stockholm (sąd administracyjny w Sztokholmie) i Kammarrätten i Stockholm (administracyjny sąd apelacyjny w Sztokholmie) orzekły, że dochodzi do ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Skatteverket jest jednak przeciwnego zdania, a rząd szwedzki uważa również, że uregulowania dotyczące odliczenia odsetek nie powodują ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

Czy ewentualne ograniczenie może być uzasadnione?

57. Jeżeli uznać, że odmowa zezwolenia na odliczenie odsetek powoduje ograniczenie swobody przedsiębiorczości, wówczas konieczne jest rozstrzygnięcie, czy takie

ograniczenie może być uzasadnione. W uzasadnieniu przedstawionym w niniejszej sprawie podnoszono chęć przeciwdziałania unikaniu opodatkowania oraz zabezpieczenia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

58. Zgodnie z dokumentami roboczymi powstałymi w toku prac nad przepisem ogólnym celem wyjątku jest zapobieżenie agresywnemu planowaniu podatkowemu z wykorzystaniem odliczeń odsetek (prop. 2012/13:1 s. 251) (**Or. 15**). Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej cel zwalczania unikania opodatkowania jest dozwolonym uzasadnieniem. Lexel podnosi jednak, że wyjątku nie można akceptować na tej podstawie, ponieważ nie dotyczy w całości sztucznych [fikcyjnych] struktur (zob. przykładowo Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 51). Skatteverket ze swojej strony zauważa, że jeżeli cel, jakim jest zapobieganie unikaniu opodatkowania połączyć z innymi uzasadnieniami, wówczas uregulowanie nie dotyczy kwot całkowicie fikcyjnych (zob. przykładowo Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 42–51).
59. Skatteverket podnosił ponadto, że wyjątek ma na celu zapobieganie obchodzeniu przepisów dotyczących płatności wewnątrzgrupowych poprzez organizowanie wierzytelności wewnątrzgrupowych w ten sposób, aby zyski powstałe w Szwecji można było wykorzystać na pokrycie strat w innych państwach (zob. również prop. 2012/13:1 pkt 254). Z szeregu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że poza pewnymi przypadkami tak zwanych strat ostatecznych – zgodne ze swobodą przedsiębiorczości jest wyłączenie podmiotów innych niż krajowe z zakresu stosowania przepisów o wewnątrzgrupowym rozdzielaniu zysku. Jednocześnie zgodnie z również orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, oznacza to, że zagraniczne podmioty powiązane wyłączone są z korzyści podatkowych, które nie są związane konkretnie z tego rodzaju systemem rozdzielania zysku (zob. przykładowo X BV i X NV, C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, pkt 39–42).
60. Sprawa X BV dotyczyła niderlandzkich uregulowań w zakresie odliczania odsetek. Uregulowania te obejmowały odsetki z tytułu pożyczki od spółek powiązanych, w sytuacji gdy pożyczka była związana z przejęciem udziałów w spółce powiązanej. Zgodnie z tymi uregulowaniami odliczenie odsetek było dopuszczalne zawsze, gdy spółka przejmowana była częścią tego samego podmiotu podatkowego, co spółka przejmująca. Jeżeli jednak spółka ta nie była częścią takiego podmiotu, prawo do odliczenia zależało od uprawdopodobnienia, że za pożyczką stały głównie względy rozsądnie prowadzonej działalności, a przejęcie i opodatkowanie odsetek po stronie podmiotu uzyskującego odsetki były zasadne. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że zróżnicowanie w traktowaniu stanowiło nieuzasadnioną przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości.
61. Kwestia uregulowań niderlandzkich dotyczących podmiotów podatkowych ma swoją kontynuację w postaci uregulowań dotyczących transferów

wewnątrzgrupowych w szwedzkim systemie podatkowym. W sprawie X BV Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (**Or. 16**) stwierdził, że powiązania między uregulowaniami dotyczącymi odliczenia odsetek a uregulowaniami dotyczącymi podmiotów podatkowych nie oznaczają, że przepisy niderlandzkie mogą znajdować uzasadnienie. Różnica między uregulowaniami analizowanymi w sprawie X BV a uregulowaniami szwedzkimi polega jednak na tym, że w przypadku uregulowań niderlandzkich warunki odliczenia różniły się w zależności od tego, czy przejmowana spółka była częścią tego samego podmiotu podatkowego co spółka przejmująca. W uregulowaniach szwedzkich różnica w prawie do odliczenia jest natomiast związana z tym, czy strona dokonująca zapłaty odsetek i uzyskująca odsetki mogą rozliczyć między sobą zyski i straty w drodze transferów wewnątrzgrupowych. W sprawie X BV Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zdawał się przywiązywać wagę do faktu, iż uregulowania niderlandzkie nie wiązały prawa do odliczenia z opodatkowaniem odsetek po stronie podmiotu uzyskującego odsetki (zob. pkt 41 wyroku). W ocenie Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) ustaleń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie X BV nie można w prosty sposób przenieść na uregulowania szwedzkie.

62. Kolejne zagadnienie, co do którego strony zajmują odmienne stanowiska, to kwestia tego, czy stosowanie wyjątku jest na tyle przewidywalne, aby spełniało wymogi pewności prawa (zob. przykładowo SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, pkt. 56–59). Aby określić, czy tak jest, należy ustalić, czy stwierdzenia zawarte w dokumentach roboczych powstałych w toku prac nad przepisem, o których mowa w pkt 11–15, zawierają dostateczne wytyczne w przedmiocie stosowania uregulowania.

Wniosek ogólny

63. Podsumowując, Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) stwierdza, że istnieją rozbieżne stanowiska w przedmiocie zgodności wyjątku z prawem Unii. Stanowisko Lexel, w myśl którego odmówienie spółce odliczenia odsetek na podstawie wyjątku jest niezgodne z prawem Unii, znajduje poparcie w wezwaniu do usunięcia uchybienia wystosowanym przez Komisję. Skatteverket, rząd szwedzki, Förvaltningsrätten i Stockholm (sąd administracyjny w Sztokholmie) oraz Kammarrätten i Stockholm (apelacyjny sąd administracyjny w Sztokholmie) są przeciwnego zdania i uważają, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie odmowie odliczenia.
64. Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) uważa ponadto, że nie jest możliwe stwierdzenie z pewnością na podstawie istniejącego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które z tych (**Or. 17**) stanowisk jest właściwe. Jest zatem konieczne skierowanie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Pytanie

65. W świetle powyższego Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) wnosi o udzielenie odpowiedzi na pytanie przedstawione poniżej.
66. Czy zgodna z art. 49 TFUE jest odmowa odliczenia przez szwedzką spółkę odsetek wypłaconych spółce, która należy do tej samej grupy spółek powiązanych i ma siedzibę w innym państwie członkowskim na tej podstawie, iż za główną przyczynę powstania wierzytelności uznano dążenie do uzyskania przez grupę spółek powiązanych znacznej korzyści podatkowej, jeżeli korzyść podatkowa nie zostałaby uznana za zaistniałą, gdyby obydwie spółki były spółkami szwedzkimi, ponieważ wówczas podlegałyby przepisom dotyczącym transferów wewnątrzgrupowych?

DOKUMENT ROBOCZY