Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

20 януари 2021 година*

„Преюдициално запитване — Член 49 ДФЕС — Свобода на установяване — Корпоративен данък — Данъчно облагане на свързани дружества — Национални данъчни разпоредби, които забраняват на дружество със седалище в една държава членка да приспадне направените лихвени плащания към дружество, установено в друга държава членка, което е част от същата група от дружества, в случай на получаване на съществено данъчно предимство“

По дело C-484/19,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция), с акт от 5 юни 2019 г., постъпил в Съда на 25 юни 2019 г., в рамките на производство по дело

Lexel AB

срещу

Skatteverket,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot, председател на състава, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan и N. Jääskinen (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 9 юли 2020 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Lexel AB, от M. Larsén,

– за Skatteverket, от M. Andersson Berg и M. Laxmark, в качеството на представители,

– за шведското правителство, първоначално от H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk и O. Simonsson, а впоследствие от H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson и O. Simonsson, в качеството на представители,

* Език на производството: шведски.

– за нидерландското правителство, от M. K. Bulterman и M. H. S. Gijzen, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen и G. Tolstoy, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Lexel AB, което е учредено по шведското право, и Skatteverket (данъчна администрация, Швеция) по повод отказа на последната да признае правото на приспадане на някои разходи за лихви, платени на дружество, което е част от същата група и е установено във Франция.

Правна уредба

Разпоредби относно разходите за лихви

3 Съгласно основното правило в глава 16, член 1 от Inkomstskattelagen (1999:1229) (Закон № 1229 от 1999 г. за данъка върху доходите), в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „Законът за данъка върху доходите“), разходите за лихви се приспадат при данъчното облагане на стопанската дейност на дадено дружество.

4 Съгласно член 10a от глава 24 от Закона за данъка върху доходите, за целите на прилагане на членове 10b—10f от тази глава дружествата се считат за свързани помежду си, ако едно от дружествата пряко или непряко, чрез собственост или по друг начин упражнява значително влияние върху другото дружество или ако дружествата се намират основно под общо управление. Терминът „дружество“ се отнася за юридически лица.

5 Съгласно член 10b от глава 24 от Закона за данъка върху доходите дружество от група свързани предприятия не може, освен ако не е предвидено друго в членове 10d или 10e от тази глава, да приспада разходите за лихви във връзка със задължение към дружество от групата от свързани предприятия.

6 Член 10d, параграф 1 от глава 24 от Закона за данъка върху доходите предвижда, че разходите за лихви, свързани със задълженията, посочени в член 10b от тази глава, се приспадат, ако доходите, съответстващи на разходите за лихви, подлежат на облагане с номинална данъчна ставка от поне 10 % съгласно законодателството на държавата, в която е установено дружеството от групата от свързани предприятия, действителен получател на доходите, ако това дружество е получило само посочените доходи (наричано по-нататък „правилото за 10 %“).

7 Член 10d, параграф 3 от глава 24 от Закона за данъка върху доходите предвижда, че разходите за лихви не подлежат на приспадане, когато основната причина за възникване на задължението е групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно предимство (наричан по-нататък „клаузата за изключение“).

8 Член 10e, параграф 1 от тази глава предвижда, че дори да не е изпълнено условието на правилото за 10 %, разходите за лихви, свързани с посочените в член 10b от тази глава задължения, подлежат на приспадане, когато възникването на задължението е оправдано основно с търговски съображения. Това обаче важи само ако дружеството в групата от свързани предприятия, което е действителният получател на доходите, съответстващи на разходите за лихви, е установено в държава от Европейското икономическо пространство (ЕИП) или в държава, с която Кралство Швеция е сключило спогодба за данъчно облагане.

Подготвителната работа във връзка с клаузата за изключение

9 При подготвителната работа във връзка с клаузата за изключение са дадени следните насоки за тълкуване на тази разпоредба:

– Обстоятелството, че задължението не е възникнало основно по съображения, свързани с данъчно облагане, подлежи на доказване от дружеството, което иска приспадане. Понятието „основно“ означава около 75 % или повече. Преценката трябва да се извърши на равнището на групата от свързани предприятия и следва да се вземе предвид положението както на заемодателя, така и на заемателя.

– При прилагането на клаузата за изключение трябва да се направи преценка за всеки отделен случай, като се вземат предвид всички релевантни обстоятелства, за да се определи дали основната причина за извършените сделки и за договорените условия е получаваното от групата от свързани предприятия на съществено данъчно предимство.

– Множество са обстоятелствата в подкрепа на приложимостта на изключението. В тази връзка следва например да се провери дали заемът е бил взет от друго свързано дружество с цел финансиране на придобиването от свързано дружество на акции или дялове в друго дружество. В това отношение високите лихвени проценти могат да са важен индикатор. Важно е също така да се прецени дали финансирането е можело да бъде извършено под формата на увеличаване на капитала вместо под формата на заем. Освен това следва да се вземат предвид и неоправдани прехвърляния на лихвени плащания чрез други дружества в групата от свързани предприятия, както и положения, при които групата от свързани предприятия създава ново дружество във връзка с придобиването на акции или дялове, чиято основна цел е да се получи заем. Накрая, и без това изброяване да е изчерпателно, следва да се обърне особено внимание на произхода на средствата и равнището, на което се облага получателят на лихвите.

– При всички положения изключението не се прилага за лихвени плащания по вътрешни заеми между традиционно облагани дружества с ограничена отговорност, между които съществува право на вътрешногрупови прехвърляния.

Разпоредби относно вътрешногруповите прехвърляния

10 Членове 1 и 3 от глава 35 от Закона за данъка върху доходите предвиждат, че вътрешногрупово прехвърляне от дружество майка към изцяло притежавано дъщерно дружество или от изцяло притежавано дъщерно дружество към дружество майка подлежи на приспадане при определени условия. Вътрешногруповото прехвърляне се вписва като доход за получателя.

11 Член 2, първа алинея от тази глава уточнява, че дружество майка е шведско дружество с ограничена отговорност, което притежава повече от 90 % от капитала на друго шведско дружество с ограничена отговорност. Втората алинея на тази разпоредба предвижда, че понятието „изцяло притежавано дъщерно дружество“ означава дружество, което е собственост на дружеството майка.

12 Съгласно член 2а от посочената глава при прилагането на разпоредбите относно вътрешногруповите прехвърляния дружество, което е установено в държава — членка на ЕИП, и което съответства на дружество с ограничена отговорност, установено в Швеция, следва да се третира като такова дружество. Това обаче се прилага само ако получателят на вътрешногруповото прехвърляне е данъчнозадължено лице в Швеция за тази стопанска дейност, за която се отнася вътрешногруповото прехвърляне.

13 Членове 4—6 от глава 35 от Закона за данъка върху доходите съдържат разпоредби, които позволяват да се извършва приспадане и за вътрешногрупови прехвърляния към дъщерно дружество, което се притежава непряко чрез друго дъщерно дружество, както и за вътрешногрупови прехвърляния между две пряко или непряко притежавани дъщерни предприятия.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

14 Lexel е шведско дружество с ограничена отговорност, което е част от групата Schneider Electric. Дружеството майка на групата, което извършва дейност в множество трети страни и държави членки, е установеното във Франция дружество Schneider Electric SE.

15 Преди разглежданата в главното производство сделка установеното в Белгия дружество Schneider Electric Services International SPRL (наричано по-нататък „SESI“) е било 85 % собственост на Schneider Electric Industries SAS, дружество от групата Schneider Electric, установено във Франция, и 15 % собственост на Schneider Electric España SA (наричано по-нататък „SEE“), дружество от групата, установено в Испания.

16 През декември 2011 г., Lexel придобива 15 % от дяловете на SESI, притежавани от SEE, като предварително взема заем от Bossière Finances SNC (наричано по-нататък „BF“), което е вътрешна банка на групата Schneider Electric. Към датата на настъпване на фактите по главното производство BF е част от данъчна единица, която се състои от около 60 дружества от групата, установени във Франция.

17 Lexel, BF, SESI и SEE са пряко или непряко дъщерни предприятия на Schneider Electric Industries.

18 Lexel изплаща на BF лихви по заема в размер на 58 милиона шведски крони (SEK) (около 5,5 милиона EUR) за 2013 г. и в размер на 62 милиона SEK (около 5,9 millions EUR) за 2014 г. BF използва получените лихви за компенсиране на недостиг във връзка с дейността на дружествата, установени във Франция, от които се състои данъчната единица.

19 Lexel декларира, че е изкупило дяловете в SESI от SEE, тъй като последното дружество имало нужда от капитал, за да финансира придобиването на външно за групата Schneider Electric дружество, като това придобиване било финансирано основно със заеми. В този контекст и за да намали собствените си разходи за финансиране, SEE е продало дяловете си в SESI и е изплатило получените в тази връзка заеми.

20 Според Lexel целта на придобиването на дяловете в SESI не била ползването данъчно предимство от групата Schneider Electric, а освен това обстоятелството, че BF може да използва получените лихви, за да компенсира недостиг във връзка с дейността на групата във Франция, не представлявало данъчно предимство. В крайна сметка доходът от лихвите щял да бъде обложен с данък и при това при по-висока данъчна ставка от ставката, приложима в Швеция.

21 При това ставката на корпоративния данък във Франция за 2013 г. и 2014 г. била 34,43 %. През тези години обаче не бил събран никакъв данък върху доходите от лихви, тъй като данъчната единица показала недостиг. През същите години корпоративната данъчна ставка в Швеция била 22 %.

22 След като потвърждава приложимостта на правилото за 10 %, данъчната администрация обаче отказва да приспадне разходите от лихви по заема от BF, като се позовава на клаузата за изключение. Според данъчната администрация разглежданите сделки били извършени, за да може приспадането на разходите за лихви, свързани с придобиването на дяловете на SESI, да се извърши в Швеция вместо в Испания и да се създаде възможност за ползване на съществено данъчно предимство. Освен това данъчната администрация приема, че клаузата за изключение е съвместима с член 49 ДФЕС относно свободата на установяване.

23 Lexel подава жалба срещу акта на данъчната администрация пред Förvaltningsrätten i Stockholm (Административен съд Стокхолм, Швеция).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm (Административен съд Стокхолм) потвърждава становището на данъчната администрация, че разглежданото приспадане трябва да бъде отказано на основание на клаузата за изключение. Тази юрисдикция отбелязва обаче, че ако BF е било установено в Швеция дружество, това изключение не би било приложимо. В този случай Lexel и BF щели да могат да извършват вътрешногрупови прехвърляния помежду си съгласно разпоредбите на глава 35 от Закона за данъка върху доходите, без от подобни трансакции да се извлича съществено данъчно предимство. В този контекст посочената юрисдикция приема, че прилагането на изключението води до ограничаване на свободата на установяване, което обаче при конкретните обстоятелства може да бъде оправдано.

25 Lexel подава жалба пред Kammarrätten i Stockholm (Апелативен административен съд, Стокхолм, Швеция). Посочената юрисдикция счита, че изключението се прилага към разглежданите трансакции, като същевременно подобно на Förvaltningsrätten i Stockholm (Административен съд Стокхолм) приема, че прилагането на изключението води до ограничение на свободата на установяване, което обаче може да бъде оправдано в името на борбата срещу избягването на данъци и целта за запазване на балансираното равновесие на данъчните правомощия между държавите членки.

26 Lexel подава жалба пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция), който допуска обжалване в частта, която се отнася до свободата на установяване, и по-конкретно до въпроса дали прилагането на изключението противоречи на правото на Съюза. В рамките на допуснатото обжалване въпросът дали в конкретния случай са изпълнени условията за прилагане на това изключение, не подлежи на разглеждане, тъй като разглеждането на този въпрос е спряно до произнасянето по преюдициалното запитване. В този контекст запитващата юрисдикция иска да се установи дали прилагането на посоченото изключение представлява ограничение на свободата на установяване по член 49 ДФЕС и при утвърдителен отговор дали подобно ограничение може евентуално да бъде оправдано.

27 Като се позовава на подготвителните работни документи във връзка с клаузата за изключение, запитващата юрисдикция подчертава, че общата цел на изключението е да се предотврати агресивното данъчно планиране чрез приспадане на лихвите. Тази цел заедно с борбата срещу данъчните измами представлява обосновка, която при определени условия е била приета в практиката на Съда.

28 Освен това запитващата юрисдикция отбелязва, че в много решения Съдът е приел за съвместимо със свободата на установяване изключването на дружествата, които са установени извън съответната държава членка и принадлежат към същата група, от приложното поле на разпоредбите за вътрешногрупово компенсиране. По делото, по което е постановено решение от 22 февруари 2018 г., X и X (C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 39—42), свързано с нидерландските правила за приспадане на лихви, Съдът обаче е постановил, че дружествата, които са част от една група и са установени извън съответната държава членка, не могат да бъдат изключени от предоставяните данъчни предимства, които не са конкретно свързани с такива системи за компенсиране на загубите и печалбите, и е приел, че разликата в третирането, наложена с тези правила, представлява необоснована пречка пред свободата на установяване.

29 Въпреки че на теория са близки, шведските правила за вътрешногрупови прехвърляния и нидерландските правила относно данъчните единици се различават съществено по своите практически последици. Ето защо запитващата юрисдикция счита, че разрешението, прието в посоченото решение, е неприложимо.

30 При тези обстоятелства Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместим ли е с член 49 ДФЕС отказът да се признае на шведско дружество правото да приспадне платените лихви на дружество, което е част от същата група от свързани предприятия и е установено в друга държава членка, с мотива че основната причина за възникването на задължението е групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно предимство, каквото не би било налице, ако двете дружества бяха шведски, тъй като биха попаднали в приложното поле на разпоредбите относно вътрешногруповите прехвърляния?“.

По преюдициалния въпрос

31 С поставения въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която дружество, установено в една държава членка, няма право да приспадне платените лихви на дружество, което е част от същата група от свързани предприятия и е установено в друга държава членка, с мотива че основната причина за възникването на задължението е получаването на съществено данъчно предимство, каквото не би било налице, ако двете дружества бяха установени в първата държава членка, тъй като в този случай биха попаднали в приложното поле на разпоредбите относно вътрешногруповите прехвърляния.

32 С други думи, се поставя въпросът дали такава правна уредба представлява ограничение на правото на установяване в нарушение на член 49 ДФЕС.

33 Най-напред следва да се припомни, че член 49 ДФЕС налага премахването на ограниченията върху свободата на установяване на граждани на държава членка на територията на друга държава членка. Тази свобода включва за дружествата, учредени в съответствие с правото на държава членка и имащи седалище, централна администрация или основно място на стопанска

дейност в рамките на Съюза, правото да упражняват дейността си в друга държава членка чрез дъщерно дружество, клон или агенция (вж. в този смисъл решения от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 32, от 2 септември 2015 г., Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, т. 14 и от 22 февруари 2018 г., X и X, C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 18).

34 Все пак разлика в третирането, следваща от законодателството на държава членка във вреда на дружествата, които упражняват свободата си на установяване, не представлява пречка за тази свобода, ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или е обоснована с императивно съображение от обществен интерес и е пропорционална на тази цел (решения от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 167, от 25 февруари 2010 г., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 20 и от 22 февруари 2018 г., X и X, C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 20).

По разликата в третирането

35 Съгласно член 10b от глава 24 от Закона за данъка върху доходите дружество от група свързани предприятия не може, освен ако не е предвидено друго в членове 10d или 10e, да приспадне разходите за лихви във връзка със задължение към дружество от групата от свързани предприятия.

36 При прилагането на правилото за 10 % разходите за лихви, свързани със задълженията, посочени в член 10b от глава 24 от Закона за данъка върху доходите, се приспадат, ако доходите, съответстващи на разходите за лихви, подлежат на облагане с номинална данъчна ставка от поне 10 % съгласно законодателството на държавата, в която е установено дружеството от групата от свързани предприятия, действителен получател на доходите, ако това дружество е получило само посочените доходи. Член 10e, параграф 1 от тази глава обаче предвижда, че дори да не е изпълнено условието на правилото за 10 %, тези разходи за лихви подлежат на приспадане, ако възникването на задължението е оправдано основно с търговски съображения и ако дружеството в групата от свързани предприятия, което е действителният получател на доходите, съответстващи на разходите за лихви, е установено в държава от ЕИП.

37 Освен това клаузата за изключение предвижда, че разходите за лихви не се приспадат, ако основната причина за възникване на задължението е групата от свързани предприятия да получи съществено данъчно предимство. Съгласно подготвителната работа във връзка с прилагането на клаузата за изключение дружеството, което иска приспадане, следва да докаже, че задължението не е възникнало основно по съображения, свързани с данъчно облагане, а именно в размер на 75 % или повече.

38 Същевременно разпоредбите на глава 35 от Закона за данъка върху доходите предвиждат, че вътрешногрупови прехвърляния от дружество майка към изцяло притежавано дъщерно дружество или от изцяло притежавано дъщерно дружество към дружество майка, както и вътрешногрупови прехвърляния към дъщерно дружество, собственост непряко чрез друго дружество или между две пряко или непряко притежавани дъщерни предприятия, подлежат на приспадане при определени условия. Тези разпоредби обаче се прилагат само ако получателят на вътрешногруповото прехвърляне подлежи на облагане в Швеция за тази стопанска дейност, за която се отнася вътрешногруповото прехвърляне.

39 В конкретния случай Lexel е финансирало придобиването на дяловете на SESI, което като него е част от същата група, чрез заем, получен от друго дружество от същата група, BF. Въпреки че изплатените от Lexel на BF лихви са в съответствие с правилото за 10 %, данъчната администрация отказва на Lexel приспадането на разходите за лихви, свързани с този заем, на основание на клаузата за изключение, като подчертава, че основната причина за тези трансакции е получаването на съществено данъчно предимство.

40 Според преписката, с която съдът разполага, ако Lexel е било установено в Швеция, е можело да приспадне разходите за лихви, свързани с посочения заем. Всъщност според представените от запитващата юрисдикция обяснения едно дружество може да приспадне от облагаемия си доход вътрешногруповите прехвърляния към дружество, което е част от същата група, ако последното е данъчнозадължено лице в Швеция. Следователно в такъв случай не е необходимо да се сключва договор за заем с друго дружество от групата с единствената цел да се приспаднат направените разходи за лихви във връзка с този заем. Ето защо клаузата за изключение изобщо не може да се приложи по отношение на приспадането на разходи за лихви, произтичащи от плащания по заем, предоставен от друго дружество от групата, което е установено в Швеция. За разлика от това клаузата за изключение се прилага, когато дружеството, направило разходите за лихви, е установено в друга държава членка.

41 С оглед на тези обстоятелства следва да се приеме, че в конкретния случай е налице разлика в третирането, която се отразява негативно върху упражняването на свободата на установяване на дружествата.

42 Подобна разлика в третирането обаче може да е съвместима с член 49 ДФЕС, ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или ако е обоснована от императивно съображение от обществен интерес и е пропорционална на тази цел.

По сходството на положенията

43 Сходството на трансграничното и вътрешното положение трябва да се разглежда, като се вземат предвид целта и съдържанието на разглежданите национални разпоредби (решение от 22 февруари 2018 г., X и X, C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 33 и цитираната съдебна практика).

44 Следва да се приеме, както отбелязва в писменото си становище Европейската комисия, че положението, при което едно дружество, установено в държава членка, изплаща лихви по заем, получен от дружество, което е част от същата група, но е установено в друга държава членка, не се различава, що се отнася до плащането на лихвите, от положение, при което получателят на лихвите е дружество от групата, установено в същата държава членка, а именно в Швеция.

45 Поради това следва да се прецени дали разликата в третирането е обоснована от императивни съображения от обществен интерес.

По обосноваването

46 Според постоянната съдебна практика ограничение на свободата на установяване може да се допусне единствено ако се обосновава от императивни съображения от обществен интерес. Освен това в подобна хипотеза посоченото ограничение трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на разглежданата цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. по-специално решения от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 35, от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 47 и от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, т. 64).

47 По отношение на обосновката данъчната администрация, подкрепена в тази връзка от шведското и нидерландското правителство, подчертава, че клаузата за изключение е част, от една страна, от борбата срещу измамите и избягването на данъци и от друга, от необходимостта за запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

48 На първо място, следва да се прецени дали разглежданата в главното производство разлика в третирането може да бъде обоснована от съображения, свързани с борбата с данъчните измами и избягването на данъци.

49 За да може дадено ограничение на свободата на установяване по член 49 ДФЕС да бъде оправдано с тези съображения, такова ограничение трябва специално да има за цел да възпрепятства определено поведение, изразяващо се в създаване на напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност и имат за цел да се избегне заплащането на обичайно дължимия данък върху реализираната печалба от извършени на националната територия дейности (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 55 и от 22 февруари 2018 г., X и X, C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 46).

50 Освен това, от една страна, за да се определи дали дадена сделка представлява изцяло привидна договореност, постигната единствено за данъчни цели, на данъчнозадълженото лице трябва да се предостави възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена посочената сделка (решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, т. 82).

51 От друга страна, когато проверката на подобни факти наложи извода, че сключването на разглежданата сделка представлява изцяло привидна договореност без действително търговско основание, принципът на пропорционалност изисква отказът да се признае правото на приспадане, да се ограничи до частта от посочените лихви, която надхвърля това, което би било договорено при липса на специални отношения между страните (решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, т. 83).

52 В конкретния случай от материалите по преписката, с които Съдът разполага, е видно, че клаузата за изключение е част от борбата срещу агресивното данъчно планиране под формата на приспадане на разходите за лихви и е изрично насочена срещу всяко „съществено данъчно предимство“. В тази връзка дружеството, което иска приспадане, следва да докаже, че задължението не е възникнало основно по съображения, свързани с данъчно облагане, а именно в размер на 75 % или повече.

53 Конкретната цел на клаузата за изключение не е борбата срещу напълно изкуствените договорености и прилагането ѝ не се ограничава до тях. Всъщност, както по същество приема данъчната администрация в съдебното заседание, посочената клауза за изключение се отнася до задължения, възникнали от гражданскоправни сделки, без обаче да се отнася само до привидни договорености. Ето защо според анализа на целите на разглежданата в главното производство сделка, направен от данъчната администрация, в обхвата на клаузата за изключение могат да попаднат и сделки, които са сключени в условията на пълна конкуренция, т.е. в условия, които са подобни на приложимите по отношение на независими дружества.

54 С други думи, привидността на разглежданата сделка не представлява определящо условие, за да се откаже признаване на правото на приспадане, тъй като намерението на съответното дружество да се задължи основно по данъчни съображения, е достатъчно, за да обоснове отказ да се признае правото на приспадане. Квалифицирането на дадена сделка като сключена основно по данъчни съображения може да се направи, когато определена част от нея, надхвърляща определен процент, а именно 75 %, е с тази цел.

55 Само фактът, че дадено дружество иска приспадане на лихви в трансгранична ситуация без каквото и да било изкуствено прехвърляне, не може обаче да оправдае мярка, която засяга предвидената в член 49 ДФЕС свобода на установяване.

56 Трябва да се отбележи, че приложното поле на клаузата за изключение може да обхване и сделки, които са сключени в условията на пълна конкуренция и следователно не представляват напълно изкуствени или привидни договорености, съставени с цел избягване на данъка, който обикновено се дължи върху печалбата, получена от дейности, реализирани на национална територия.

57 Следователно обосновката, свързана с борбата срещу измамите и избягването на данъци, не може да бъде възприета.

58 На второ място, следва да се прецени дали разглежданата в главното производство разлика в третирането може да бъде оправдана с необходимостта да се запази разпределението на данъчните правомощия между държавите членки.

59 Както Съдът многократно е постановявал, обосновка, изведена от необходимостта да се запази балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, може да се приеме, когато разглежданият режим цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. по-специално решения от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 46 и от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 43 и цитираната съдебна практика).

60 Запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки може да наложи към стопанската дейност на дружествата, установени в една от споменатите държави, да се прилагат единствено нейните данъчни норми както по отношение на печалбите, така и по отношение на загубите (решения от 15 май 2008 г., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 31 и от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 61).

61 Обосновката, изведена от запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, е възприета от Съда по-конкретно по отношение на наличието на определено изискване за установяване, даващо достъп до специален данъчен режим, за да се избегне възможността данъчнозадълженото лице само да определя в коя държава да се обложи печалбата или да се отчете загубата, както и възможността свободно да мести данъчната основа между държавите членки (вж. в този смисъл решения от 18 юли 2007 г., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 56, от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 62 и цитираната съдебна практика и от 25 февруари 2010 г., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 29—33).

62 По тези причини Съдът е приел, че консолидацията на равнището на дружеството майка на печалбите и загубите на интегрираните в една обща данъчна единица дружества представлява предимство, което е оправдано да бъде запазено за местните дружества с оглед на необходимостта от запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки (вж. в този смисъл решение от 25 февруари 2010 г., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 29—33).

63 Що се отнася до данъчните предимства обаче, които са различни от пренасянето на печалбите или загубите в рамките на данъчно консолидираната група, въпросът дали държава членка може да запази тези предимства за включените в данъчно консолидирана група дружества и поради това да изключи прилагането им за трансгранични положения, следва да се разглежда отделно (вж. в този смисъл решение от 2 септември 2015 г., Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, т. 27 и 28).

64 Въз основа на тази съдебна практика Съдът е приел в решение от 22 февруари 2018 г., X и X (C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 40 и 41), на което всъщност се позовава запитващата юрисдикция, че нидерландските правила за приспадане на лихви не могат да бъдат обосновани

от необходимостта от запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане. Това е така по-конкретно тъй като за разлика от разглеждания случай на общо компенсиране на собствените задължения и печалби на общата данъчна единица, по делото, по което е постановено това решение, става въпрос за предимство, което не е пряко свързано с приложимия по отношение на такива единици данъчен режим.

65 Както отбелязва запитващата юрисдикция, разликата между разгледаните в решение от 22 февруари 2018 г., X и X (C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110) правила и тези, разглеждани в главното производство, се състои във факта, че съгласно правилата, разгледани по делото, по което е постановено посоченото решение, условията за приспадане се различават в зависимост от това дали придобитото и придобиващото дружество са били част от една и съща данъчна единица. За разлика от това по делото в главното производство разликата в третирането на практика се основава на изискване дружеството заемодател да е местно лице, като от това изискване зависи неприлагането на клаузата за изключение. Все пак претендираното в настоящия случай от Lexel предимство не може да бъде смесено с това, което предоставя консолидацията в рамките на една обща данъчна единица. Следователно спорът в главното производство се отнася до възможността за приспадане на разход от лихви, а не до общото компенсиране на собствените разходи и печалби на общата данъчна единица.

66 При всички положения различното прилагане на разглежданите разпоредби в съответните национални данъчни системи няма отношение към анализа на въпроса дали разглежданата в главното производство разлика в третирането може да бъде оправдана с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

67 В това отношение следва да се уточни, че според подготвителните работи във връзка с клаузата за изключение това изключение изрично цели предотвратяване на намаляването на шведската данъчна основа, което може да се дължи на данъчно планиране, свързано с приспадане на разходите за лихви в трансгранична ситуация. Подобна цел обаче не може да се смесва с необходимостта да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

68 Всъщност следва да се припомни, че намаляването на приходите от данъци не може да се счита за императивно съображение от общ интерес, което може да се изтъкне, за да се обоснове мярка, която по принцип е в противоречие с някоя от основните свободи (вж. по-специално решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 44 и цитираната съдебна практика). Приемането на обратното би позволило на държавите членки въз основа на този мотив да ограничат свободата на установяване.

69 Освен това, както бе изтъкнато в съдебното заседание, лихвите, чието приспадане е поискано от Lexel, е можело да бъдат приспаднати, ако BF не е било свързано дружество. Ако обаче условията на договаряне на дадена трансгранична вътрешногрупова сделка и условията на договаряне на трансгранична сделка между несвързани предприятия съответстват на договаряне в условията на пълна конкуренция, между тези сделки няма никаква разлика от гледна точка на балансираното разпределение на данъчните правомощия на държавите членки.

70 От това следва, че обосновката за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия на държавите членки не може да бъде възприета.

71 На трето място, следва да се прецени дали, както по същество изтъкват данъчната администрация, шведското и нидерландското правителство, разглежданата правна уредба може да бъде оправдана, като се отчетат заедно обосновката, свързана с борбата с измамите и избягването на данъци, и обосновката, свързана със запазването на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

72 Действително Съдът вече е приел, че национално законодателство, което не цели специално изключването на възможността за получаване на данъчни предимства от такива напълно изкуствени структури, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел избягване на данъка, който обикновено се дължи върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, все пак може да се разглежда като обосновано от целта да се предотврати избягването на данъци, разглеждана заедно с целта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 66 и цитираната съдебна практика).

73 Следва обаче да се подчертае, че съвместното отчитане на тези съображения за обосноваване е възприето от Съда в съвсем конкретни ситуации, а именно в случаи, когато борбата срещу избягването на данъци представлява особен аспект на обществения интерес, свързан с необходимостта да се запази балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки (вж. в този смисъл решения от 18 юли 2007 г., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 58 и 59 и от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 67).

74 Както припомня Съдът, запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и предотвратяването на избягването на данъци са свързани цели. Всъщност практиките, свеждащи се до създаване на напълно изкуствени структури, които не отразяват икономическата действителност, с цел избягване на данъците, които обикновено са дължими върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, могат да застрашат правото на държавите членки да упражняват данъчните си правомощия по отношение на тези дейности и по този начин да накърнят балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки (решение от 18 юли 2007 г., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 62).

75 На това основание Съдът е приел, с оглед по-конкретно на необходимостта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, че дори разглежданите мерки да не се отнасят специално до напълно изкуствените структури, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел избягване на данъците, които обикновено са дължими върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, въпреки това тези мерки могат да бъдат оправдани (решения от 18 юли 2007 г., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 63 и от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 66).

76 Въпреки това, когато, както по делото в главното производство, съответната държава членка не е могла надлежно да обоснове необходимостта от запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, мярка като разглежданата в главното производство не може да бъде оправдана въз основа на съвместното отчитане на необходимостта от запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и необходимостта от борба срещу избягване на данъци.

77 Следователно обосновка, която се основава на необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и на борбата срещу избягване на данъци, разглеждани заедно, не може да бъде възприета.

78 По изложените съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която дружество, установено в една държава членка, няма право да приспадне платените лихви към дружество, което е част от същата група от свързани предприятия и е установено в друга държава членка, с мотива че основната причина за възникването на задължението е получаването на съществено данъчно предимство, каквото не

би било налице, ако двете дружества бяха установени в първата държава членка, тъй като в този случай биха попаднали в приложното поле на разпоредбите относно вътрешногруповите прехвърляния.

По съдебните разноски

79 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която дружество, установено в една държава членка, няма право да приспадне платените лихви към дружество, което е част от същата група от свързани предприятия и е установено в друга държава членка, с мотива че основната причина за възникването на задължението е получаването на съществено данъчно предимство, каквото не би било налице, ако двете дружества бяха установени в първата държава членка, тъй като в този случай биха попаднали в приложното поле на разпоредбите относно вътрешногруповите прехвърляния.

Подписи