Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

20. siječnja 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 49. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Porez na dobit – Oporezivanje povezanih poduzetnika – Nacionalni porezni propis koji zabranjuje društvu sa sjedištem u jednoj državi članici odbitak kamata isplaćenih društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, koje pripada istoj grupi društava, u slučaju ostvarivanja znatne porezne pogodnosti”

U predmetu C-484/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 5. lipnja 2019., koju je Sud zaprimio 25. lipnja 2019., u postupku

Lexel AB

protiv

Skatteverket

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot, predsjednik vijeća, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. srpnja 2020.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za društvo Lexel AB, M. Larsén,

– za Skatteverket, M. Andersson Berg i M. Laxmark, u svojstvu agenata,

– za švedsku vladu, u početku H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk i O. Simonsson, zatim H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson i O. Simonsson, u svojstvu agenata,

– za nizozemsku vladu, K. Bulterman i H. S. Gijzen, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: švedski

– za Europsku komisiju, K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen i G. Tolstoy, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Lexel AB, društva osnovanog u skladu sa švedskim pravom, i Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) u vezi s njegovim odbijanjem da društvu Lexel AB odobri odbitak određenih kamata isplaćenih društvu sa sjedištem u Francuskoj koje pripada istoj grupi.

Pravni okvir

Odredbe koje se odnose na isplaćene kamate

3 U skladu s načelom predviđenim u članku 1. poglavlju 16. inkomstskattelagena (1999:1229) (Zakon br. 1229 iz 1999. o porezu na dobit), u svojoj verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit), isplaćene kamate mogu se odbiti prilikom oporezivanja poslovanja poduzetnika.

4 U skladu sa stavkom 10.a poglavlja 24. Zakona o porezu na dobit, radi primjene stavaka 10.b do 10.f tog poglavlja, smatra se da su dotični poduzetnici međusobno povezani ako jedan od njih, izravno ili neizravno, putem vlasništva ili na neki drugi način ima znatan utjecaj na drugog poduzetnika ili ako su ti poduzetnici uglavnom pod zajedničkom upravom. Pojam poduzetnik odnosi se na pravne osobe.

5 U skladu s člankom 10.b poglavlja 24. Zakona o porezu na dobit, poduzetnik kojega s drugim poduzetnicima vežu zajednički interesi ne smije, osim ako nije drukčije predviđeno člankom 10.d ili 10.e tog poglavlja, provesti odbitak isplaćenih kamata vezanih za dug prema povezanom poduzetniku.

6 Članak 10.d stavak 1. poglavlja 24. Zakona o porezu na dobit predviđa da se isplaćene kamate u vezi s dugom iz članka 10.b tog poglavlja mogu odbiti ako je odgovarajući prihod trebao biti oporezovan po nominalnoj stopi od najmanje 10 % u skladu sa zakonodavstvom države sjedišta povezanog poduzetnika, stvarnog korisnika tog prihoda, ako je taj poduzetnik ostvario samo taj prihod (u daljnjem tekstu: pravilo o 10 %).

7 Članak 10.d stavak 3. poglavlja 24. Zakona o porezu na dobit predviđa da se pak nikakav odbitak isplaćenih kamata ne može ostvariti ako je glavni razlog nastanka ugovorene obveze taj da povezani poduzetnici ostvaruju znatnu poreznu pogodnost (u daljnjem tekstu: odredba o izuzeću).

8 Članak 10.e stavak 1. tog poglavlja predviđa da se, čak i ako uvjet pravila o 10 % nije ispunjen, isplaćene kamate koje se odnose na dugove iz stavka 10.b tog poglavlja, mogu odbiti ako je obveza iz koje su proizašle isplaćene kamate nastala uglavnom iz poslovnih razloga. Međutim, to vrijedi samo ako povezani poduzetnik koji je stvarni korisnik prava na prihod koji odgovara isplaćenim kamatama ima sjedište u državi unutar Europskog gospodarskog prostora (EGP) ili državi s kojom je Kraljevina Švedska sklopila ugovore o oporezivanju.

Pripremni akti koji se odnose na odredbu o izuzeću

9 Pripremni akti koji se odnose na odredbu o izuzeću navode sljedeće podatke u vezi s tumačenjem te odredbe:

– Poduzetnik koji je podnio zahtjev za odbitak mora dokazati da dug nije nastao uglavnom iz poreznih razloga. Pojam „uglavnom” odnosi se na postotak od otprilike 75 % ili više. Procjena se mora obaviti na razini grupe povezanih poduzetnika, te je potrebno uzeti u obzir i vjerovnikovu i dužnikovu poreznu situaciju.

– Kod primjene odredbe o izuzeću, procjena se mora obavljati za svaki pojedinačni slučaj, uzimajući u obzir sve relevantne okolnosti, kako bi se utvrdilo je li glavni razlog provođenja tih transakcija i nastanka ugovornog odnosa taj da grupa poduzetnika ostvari znatnu poreznu pogodnost.

– Više elemenata ide u prilog primjeni odredbe o izuzeću. U tom pogledu valja primjerice provjeriti je li zajam sklopljen s drugim povezanim poduzetnikom kako bi se financiralo stjecanje udjela od strane povezanog poduzetnika. U tom kontekstu, visoka razina kamatnih stopa može biti važan pokazatelj. Također je važno utvrditi je li financiranje moglo biti provedeno dokapitalizacijom umjesto zajmom. Osim toga, treba uzeti u obzir eventualne neopravdane prijenose isplata kamata putem drugih povezanih poduzetnika, ali i situacije u kojima povezani poduzetnici, u vezi sa stjecanjem prava imatelja udjela, osnivaju nova društva čija je glavna svrha držati potraživanje na temelju zajma. Naposljetku, među ostalim, posebnu pozornost treba posvetiti i podrijetlu kapitala kao i razini oporezivanja korisnika kamata.

– Odredba o izuzeću se u svakom slučaju ne primjenjuje na isplate kamata na interne zajmove između obično oporezivih dioničkih društava među kojima postoji pravo na financijske prijenose unutar grupe.

Odredbe o prijenosima unutar grupe

10 Članci 1. i 3. poglavlja 35. Zakona o porezu na dobit predviđaju da se financijski prijenos unutar grupe s društva majke na društvo kćer u 100-postotnom vlasništvu ili s društva kćeri u 100-postotnom vlasništvu društva majke na društvo majku, može odbiti pod određenim uvjetima. Financijski prijenos unutar grupe knjiži se kao prihod primatelja.

11 Članak 2. prvi podstavak tog poglavlja pojašnjava da pojam društvo majka označava švedsko dioničko društvo koje drži više od 90 % dionica u drugom švedskom dioničkom društvu. Drugi podstavak tog članka ističe da pojam društvo kći u potpunom vlasništvu označava trgovačko društvo u vlasništvu društva majke.

12 Na temelju članka 2.a navedenog poglavlja, radi primjene odredaba o financijskim prijenosima unutar grupe, prema društvu sa sjedištem u državi članici EGP-a, a koje odgovara švedskom dioničkom društvu, treba postupati kao s takvim društvom. Međutim, to se primjenjuje samo ako je primatelj prijenosa unutar grupe porezni obveznik u Švedskoj za onu poslovnu djelatnost na koju se prijenos unutar grupe odnosi.

13 Članci 4. do 6. poglavlja 35. Zakona o porezu na dobit sadržavaju odredbe kojima se omogućuje ostvarivanje odbitka i za prijenose unutar grupe društvu kćeri koje je neizravno u vlasništvu preko drugog društva kćeri i za prijenose unutar grupe između dvaju društava kćeri u izravnom ili neizravnom vlasništvu.

Glavni postupak i prethodno pitanje

14 Lexel je švedsko društvo koje pripada grupi Schneider Electric. Društvo majka te grupe, prisutno u više trećih zemalja i država članica, je Schneider Electric SE, društvo sa sjedištem u Francuskoj.

15 Prije transakcije o kojoj je riječ u glavnom postupku, društvo Schneider Electric Services International SPRL (u daljnjem tekstu: SESI), društvo sa sjedištem u Belgiji, bilo je u 85-postotnom vlasništvu društva Schneider Electric Industries SAS, koje je član grupe Schneider Electric sa sjedištem u Francuskoj, i 15-postotnom vlasništvu društva Schneider Electric España SA (u daljnjem tekstu: SEE), koje je član te grupe sa sjedištem u Španjolskoj.

16 Društvo Lexel je u prosincu 2011. steklo 15 % udjela društva SESI koje je društvo SEE držalo prilikom prethodnog ugovaranja zajma s društvom Bossière Finances SNC (u daljnjem tekstu: BF), unutarnjom bankom grupe Schneider Electric. Na dan činjenica u glavnom postupku društvo BF je bilo dio poreznog subjekta koji se sastojao od otprilike 60 društava te grupe sa sjedištem u Francuskoj.

17 Društva Lexel, BF, SESI i SEE su sva izravno ili neizravno društva kćeri društva Schneider Electric Industries.

18 Društvo Lexel isplatilo je društvu BF na zaključeni zajam kamate u visini od 58 milijuna švedskih kruna (SEK) (otprilike 5,5 milijuna eura) za 2013. godinu i 62 milijuna SEK (otprilike 5,9 milijuna eura) za 2014. godinu. Društvo BF iskoristilo je primljene kamate za pokrivanje gubitaka koji su nastali u poslovanju društava sa sjedištem u Francuskoj koja su činila dio poreznog subjekta.

19 Društvo Lexel izjavilo je da je otkupilo dionice društva SESI od društva SEE jer je potonjem bio potreban kapital za financiranje stjecanja društva izvan grupe Schneider Electric, s obzirom na to da je to stjecanje bilo ponajprije financirano zajmovima. U tom kontekstu, kako bi smanjilo svoje troškove financiranja, društvo SEE je odlučilo prodati dionice društva SESI koje je imalo i vratiti zajmove koje je u tom kontekstu ugovorilo.

20 Prema mišljenju društva Lexel, stjecanje dionica društva SESI nije imalo za cilj pribaviti grupi Schneider Electric poreznu pogodnost te nikakva porezna pogodnost nije proizašla iz činjenice da je društvo BF moglo koristiti naplaćene kamate kako bi nadoknadilo manjak u vezi s poslovanjem te grupe u Francuskoj. Ono smatra da će se u konačnici prihod koji odgovara tim kamatama oporezovati po stopi višoj od one koja se primjenjuje u Švedskoj.

21 U tom pogledu, stopa poreza na dobit u Francuskoj za 2013. i 2014. bila je 34,43 %. Međutim, tijekom tih godina porez na naplaćene kamate uopće nije naplaćen jer je dotični porezni subjekt poslovao s gubitkom. Švedska stopa poreza na dobit za navedene godine iznosila je 22 %.

22 Porezna uprava je, nakon što je potvrdila primjenjivost pravila o 10 %, ipak odbila odbitak isplaćenih kamata na zajam koji je odobrilo društvo BF pozivajući se na odredbu o izuzeću. Prema mišljenju porezne uprave, predmetne transakcije provedene su kako bi se odbitak isplaćenih kamata povezanih sa stjecanjem udjela društva SESI i s ciljem ostvarivanja znatne porezne pogodnosti omogućio u Švedskoj, a ne u Španjolskoj. Porezna uprava također je smatrala da je odredba o izuzeću bila u skladu s člankom 49. UFEU-a koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana.

23 Društvo Lexel je protiv odluke porezne uprave podnijelo tužbu pred Förvaltningsrättenom i Stockholm (Upravni sud u Stockholmu, Švedska).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm (Upravni sud u Stockholmu) potvrdio je ocjenu porezne uprave prema kojoj je predmetne odbitke trebalo odbiti na temelju odredbe o izuzeću. Međutim, taj je sud istaknuo da se, da je društvo BF imalo sjedište u Švedskoj, ta odredba ne bi mogla primijeniti. U tom slučaju, društva Lexel i BF mogla bi ostvariti financijske prijenose unutar grupe, u skladu s odredbama poglavlja

35. Zakona o porezu na dobit, a da se ne zaključi da je takva transakcija za cilj imala ostvarenje znatne porezne pogodnosti. U tom kontekstu, navedeni je sud smatrao da primjena odredbe o izuzeću dovodi do ograničenja slobode poslovnog nastana, koje se ipak može opravdati u okolnostima ovog slučaja.

25 Društvo Lexel je protiv te odluke podnijelo žalbu Kammarrätten i Stockholm (Žalbeni upravni sud u Stockholmu, Švedska). Taj je sud smatrao da se odredba o izuzeću primjenjuje na predmetne transakcije, pri čemu je smatrao, kao i Förvaltningsrätten i Stockholm (Upravni sud u Stockholmu), da primjena te odredbe dovodi do ograničenja slobode poslovnog nastana, ali da se to ograničenje ipak moglo opravdati sprječavanjem izbjegavanja plaćanja poreza i ciljem održavanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.

26 Društvo Lexel je podnijelo žalbu pred Högsta förvaltningsdomstolenom (Vrhovni upravni sud, Švedska), koji je prihvatio žalbu u dijelu u kojem se odnosi na slobodu poslovnog nastana i, konkretnije, pitanje je li primjena odredbe o izuzeću protivna pravu Unije. U okviru odobrenog dijela žalbe, pitanje o tome jesu li u ovom slučaju ispunjeni uvjeti za primjenu te odredbe ne može se ispitati jer je odlučivanje o njemu prekinuto do dobivanja odgovora na zahtjev za prethodnu odluku. U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev želi znati predstavlja li primjena navedene odredbe ograničenje slobode poslovnog nastana s obzirom na članak 49. UFEU-a i, u slučaju potvrdnog odgovora, postoje li moguća opravdanja za takvo ograničenje.

27 Oslanjajući se na pripremne akte koji se odnose na odredbu o izuzeću, sud koji je uputio zahtjev naglašava da je opći cilj te odredbe spriječiti svako agresivno porezno planiranje posredstvom odbijanja kamata. Taj cilj, u vezi s borbom protiv porezne prijevare, predstavlja opravdanje koje je, pod određenim uvjetima, priznato sudskom praksom Suda.

28 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev napominje da je Sud u više presuda presudio da je isključenje društava sa sjedištem izvan dotične države članice, koja pripadaju istoj grupi, iz područja primjene odredaba koje se odnose na raspoređivanje dobiti unutar grupe u skladu sa slobodom poslovnog nastana. Međutim, u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. veljače 2018., X i X (C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, t. 39. do 42.), koja se odnosi na nizozemska pravila o odbitku kamata, Sud je presudio da društva grupe sa sjedištem izvan dotične države članice ne mogu biti isključena iz korištenja poreznih pogodnosti koje nisu posebno povezane s takvim sustavima raspoređivanja dobiti te je ocijenio da razlika u postupanju koju uvode navedena pravila predstavlja neopravdanu prepreku slobodi poslovnog nastana.

29 Unatoč teoretskoj sličnosti, švedska pravila o financijskim prijenosima unutar grupe i nizozemska pravila o poreznim subjektima znatno se razlikuju u svojim praktičnim posljedicama. Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da to utječe na primjenu rješenja iz navedene presude.

30 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li spojivo s člankom 49. UFEU-a da se švedskom društvu odbije pravo na odbitak za kamate plaćene društvu s kojim ono ima zajedničke interese (povezano društvo), a koje je ima sjedište u drugoj državi članici, zbog toga što se smatra da je glavni razlog nastanka obveze taj da će povezana društava ostvariti znatnu poreznu pogodnost za koju se smatra da ne bi postojala da su oba društva švedska, jer bi se tada na njih primjenjivale odredbe o financijskim prijenosima unutar grupe?”

O prethodnom pitanju

31 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg društvo sa sjedištem u jednoj državi članici nije ovlašteno odbiti kamate isplaćene društvu koje

pripada istoj grupi, koje ima sjedište u drugoj državi članici, zbog toga što se smatra da je glavni razlog nastanka obveze ostvarivanje znatne porezne pogodnosti za koju se ne bi smatralo da postoji da oba društva imaju sjedište u prvoj državi članici, jer bi se u tom slučaju na njih primjenjivale odredbe o financijskim prijenosima unutar grupe.

32 Drugim riječima, postavlja se pitanje predstavlja li takav propis ograničenje slobode poslovnog nastana protivno članku 49. UFEU-a.

33 Uvodno, treba podsjetiti da članak 49. UFEU-a nalaže ukidanje ograničenja slobode poslovnog nastana državljana jedne države članice na državnom području druge države članice. Za trgovačka društva osnovana sukladno pravilima neke države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Europske unije ta sloboda podrazumijeva pravo obavljanja vlastite aktivnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (vidjeti u tom smislu presude od 21. svibnja 2015., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, t. 32.; od 2. rujna 2015., Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, t. 14. i od 22. veljače 2018., X i X, C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, t. 18.).

34 Međutim, razlika u postupanju koja proizlazi iz zakonodavstva jedne države članice, na štetu društava koja ostvaruju svoju slobodu poslovnog nastana, ne predstavlja prepreku toj slobodi ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana nekim važnim razlogom u općem interesu i proporcionalna tom cilju (presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 167. i od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 20. i od 22. veljače 2018., X i X, C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, t. 20.).

Različito postupanje

35 U skladu s člankom 10.b poglavlja 24. Zakona o porezu na dobit, poduzetnik kojega s drugim poduzetnicima vežu zajednički interesi ne smije, osim ako nije drukčije predviđeno člankom 10.d ili 10.e tog poglavlja, odbiti isplaćene kamate vezane za dug prema povezanom poduzetniku.

36 Primjenom pravila o 10 % isplaćene kamate vezane za dugovanja iz članka 10.b poglavlja 24. Zakona o porezu na dobit mogu se odbiti ako su odgovarajući prihodi trebali biti oporezovani po stopi od najmanje 10 % u skladu sa zakonodavstvom države sjedišta povezanog poduzetnika, stvarnog korisnika tog prihoda, ako je taj poduzetnik ostvario samo taj prihod. Međutim, članak 10.e stavak 1. tog poglavlja propisuje da se te isplaćene kamate mogu odbiti, unatoč nepoštovanju pravila o 10 %, ako je obveza iz koje proizlaze opravdana uglavnom poslovnim razlozima i ako povezani poduzetnik, stvarni korisnik prihoda koji odgovara isplaćenim kamatama, ima sjedište u državi EGP-a.

37 Jednako tako, odredba o izuzeću predviđa da se isplaćene kamate ne mogu odbiti ako je glavni razlog nastanka obveze koju su ugovorili taj da povezani poduzetnici ostvare znatnu poreznu pogodnost. Prema pripremnim aktima koji se odnose na odredbu o izuzeću, poduzetnik koji traži odbitak dužan je dokazati da dug, odnosno 75 % ili više duga, nije bilo ugovoreno uglavnom iz poreznih razloga.

38 Istodobno, odredbe poglavlja 35. Zakona o porezu na dobit predviđaju da se financijski prijenos unutar grupe s društva majke na društvo kćer u 100-postotnom vlasništvu ili s društva kćeri koje je u 100-postotnom vlasništvu društva majke na društvo majku, kao i financijski prijenos unutar grupe u korist društva kćeri koje je neizravno u vlasništvu drugog društva kćeri kao i prijenos izvršen između dvaju društava kćeri koja su u izravnom ili neizravnom vlasništvu, može odbiti pod određenim uvjetima. Međutim, to se pravilo primjenjuje samo ako je korisnik prijenosa unutar grupe porezni obveznik u Švedskoj za onu poslovnu djelatnost na koju se odnosi prijenos unutar grupe.

39 U ovom je slučaju društvo Lexel financiralo stjecanje dionica društva SESI, koje pripada istoj grupi kao i ono, putem zajma koji je ugovorilo s drugim društvom iz te grupe, društvom BF. Iako su kamate koje je društvo Lexel isplatilo društvu BF bile u skladu s pravilom o 10 %, porezna uprava odbila je društvu Lexel odbitak isplaćenih kamata povezanih s tim zajmom, na temelju odredbe o izuzeću, ističući da je njegov glavni razlog ostvarivanje znatne porezne pogodnosti.

40 Prema spisu pred Sudom, društvo Lexel moglo je, da je društvo BF imalo sjedište u Švedskoj, ishoditi odbitak isplaćenih kamata povezanih s tim zajmom. Naime, u skladu s objašnjenjima koja je pružio sud koji je uputio zahtjev, društvo od svojeg oporezivog prihoda može odbiti financijske prijenose izvršene unutar grupe društvu iste grupe kada ono podliježe porezu u Švedskoj. Stoga, u tom slučaju nije potrebno ugovoriti zajam s drugim društvom grupe s jedinim ciljem odbijanja odgovarajućih isplaćenih kamata. Zbog toga se odredba o izuzeću nikada ne protivi odbitku isplaćenih kamata koje proizlaze iz zajma ugovorenog s drugim društvom grupe koje ima sjedište u Švedskoj. Međutim, odredba o izuzeću primjenjuje se kada nositelji potraživanja kamata imaju sjedište u drugoj državi članici.

41 S obzirom na te elemente, valja utvrditi da u ovom slučaju postoji razlika u postupanju koja ima negativan utjecaj na ostvarivanje slobode poslovnog nastana društava.

42 Međutim, takva razlika u postupanju može biti u skladu s člankom 49. UFEU-a ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana nekim važnim razlogom u općem interesu i proporcionalno tom cilju.

Usporedivost situacija

43 Usporedivost prekograničnih i unutarnjih situacija treba ispitati uzimajući u obzir cilj i sadržaj nacionalnih odredaba o kojima je riječ (presuda od 22. veljače 2018., X i X, C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, t. 33. i navedena sudska praksa).

44 Valja smatrati, kao što je to Europska komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima, da situacija u kojoj društvo sa sjedištem u državi članici plaća kamate na zajam sklopljen s društvom sa sjedištem u drugoj državi članici koje pripada istoj grupi nije drukčija u pogledu isplate kamata od situacije u kojoj je korisnik kamata društvo iz grupe sa sjedištem u istoj državi članici, odnosno, u ovom slučaju, Švedskoj.

45 Slijedom toga, valja ispitati može li se različito postupanje o kojem je riječ u glavnom postupku opravdati važnim razlozima u općem interesu.

Opravdanja

46 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se ograničenje slobode poslovnog nastana može dopustiti samo ako je opravdano važnim razlozima u općem interesu. No, u tom slučaju, potrebno je još i da bude prikladno za jamčenje ostvarenja predmetnog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za njegovo postizanje (vidjeti osobito presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 35., od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 47. i od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, t. 64.).

47 Kao opravdanje, porezna uprava, koju u tom smislu podupiru švedska i nizozemska vlada, ističe da je odredba o izuzeću dio, s jedne strane, borbe protiv porezne prijevare i izbjegavanja plaćanja poreza i, s druge strane, potrebe održavanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.

48 Kao prvo, valja ocijeniti može li se različito postupanje o kojem je riječ u glavnom postupku opravdati razlozima borbe protiv porezne prijevare i izbjegavanja plaćanja poreza.

49 Da bi se ograničenje slobode poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a moglo opravdati tim razlozima, posebna svrha takvog ograničenja mora biti prepreka za postupanja koja se sastoje od stvaranja potpuno umjetnih konstrukcija bez ikakve veze s ekonomskom stvarnošću s ciljem izbjegavanja plaćanja poreza na dobit koji se uobičajeno mora platiti od djelatnosti obavljane na nacionalnom području (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 55. i od 22. veljače 2018., X i X, C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, t. 46.)

50 Osim toga, s jedne strane, kako bi se utvrdilo ima li transakcija karakter potpuno umjetne konstrukcije samo u porezne svrhe, porezni obveznik mora biti u mogućnosti podnijeti dokaze koji se odnose na moguće poslovne razloge zbog kojih je ta transakcija zaključena, a da pritom ne podliježe pretjeranim upravnim ograničenjima (presuda od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, t. 82.).

51 S druge strane, u slučaju da provjera takvih dokaza dovede do zaključka da predmetna transakcija odgovara potpuno umjetnoj konstrukciji bez stvarnih tržišnih razloga, načelo proporcionalnosti zahtijeva da uskraćivanje prava na odbitak bude ograničeno na dio kamata koji prelazi ono što bi bilo dogovoreno da između stranaka ne postoje posebni odnosi (presuda od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, t. 83.).

52 U ovom slučaju iz elemenata spisa kojima Sud raspolaže proizlazi da je odredba o izuzeću dio borbe protiv agresivnog fiskalnog planiranja u obliku odbitka troškova kamata i izričito se odnosi na svaku „znatnu poreznu pogodnost”. U tom kontekstu je na društvu koje je podnijelo zahtjev za odbitak da dokaže da dug, u visini od 75 % ili više, nije bio ugovoren uglavnom iz poreznih razloga.

53 Specifičan cilj odredbe o izuzeću nije borba protiv potpuno umjetnih konstrukcija te primjena te odredbe nije ograničena na takve konstrukcije. Naime, kao što je to u biti priznala porezna uprava na raspravi, navedena se odredba odnosi na dugovanja koja proizlaze iz građanskopravnih transakcija a da se ne odnosi samo na fiktivne konstrukcije. Stoga, prema ocjeni ciljeva predmetne transakcije koju je provelo porezno tijelo, odredbom o izuzeću mogu također biti obuhvaćene i transakcije sklopljene u potpunosti pod tržišnim uvjetima, odnosno pod uvjetima analognima onima koji se primjenjuju između neovisnih društava.

54 Drugim riječima, aspekt fiktivnosti predmetne transakcije nije odlučujući uvjet za odbijanje prava na odbitak jer je namjera predmetnog društva da ugovori dug uglavnom iz poreznih razloga, dovoljna za opravdanje odbijanja prava na odbitak. Transakcija se smatra zaključenom uglavnom iz poreznih razloga ako je zaključena u tu svrhu u dijelu koji prelazi određeni postotak, odnosno 75 %.

55 Međutim, sama okolnost da društvo želi provesti odbitak kamata u prekograničnoj situaciji bez bilo kakvog fiktivnog prijenosa ne može opravdati mjeru kojom se ugrožava sloboda poslovnog nastana predviđena u članku 49. UFEU-a.

56 Valja utvrditi da odredba o izuzeću može u svoje područje primjene uključivati transakcije sklopljene u potpunosti pod tržišnim uvjetima i koje stoga nisu potpuno umjetne ili fiktivne konstrukcije izrađene s ciljem izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti na dobit ostvarenu od djelatnosti ostvarenih na nacionalnom području.

57 Stoga se opravdanje koje se temelji na borbi protiv porezne prijevare i izbjegavanja plaćanja poreza ne može prihvatiti.

58 Kao drugo, valja ispitati može li se predmetna razlika u postupanju u glavnom postupku opravdati potrebom očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama.

59 Kao što je to Sud više puta presudio, opravdanje koje se temelji na potrebi očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama može se dopustiti ako predmetni sustav ima za cilj spriječiti ponašanje koje bi ugrozilo pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njezinu državnom području (vidjeti osobito presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 46. i od 31. svibnja 2018., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

60 Očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama može učiniti nužnim to da se na poslovne djelatnosti društava sa sjedištem u nekoj od tih država, i u pogledu dobiti i u pogledu gubitaka, primjenjuju samo porezna pravila te države članice (presude od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 31. i od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 61.).

61 Opravdanje koje se temelji na očuvanju uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama Sud osobito prihvaća kada je uvjet sjedišta potreban za pristup posebnom poreznom sustavu kako bi se izbjeglo da porezni obveznik ima slobodu izbora u kojoj se državi oporezuje dobit ili uzima u obzir gubitak te mogućnost slobodnog premještanja porezne osnovice između država članica (vidjeti u tom smislu presude od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 56.; od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 62. i navedenu sudsku praksu, kao i od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 29. do 33.).

62 Sud je zbog tih razloga zaključio da je konsolidacija dobiti i gubitka društava udruženih u jedinstveni porezni subjekt na razini društva majke prednost koju je opravdano omogućiti samo rezidentnim društvima zbog potrebe očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 29. do 33.).

63 Što se tiče poreznih pogodnosti, osim prijenosa dobiti ili gubitaka unutar porezno integriranog koncerna, potrebno je prema tome odvojeno ispitati pitanje može li država članica propisati te pogodnosti za društva koja su dio porezno integriranog koncerna te ih, posljedično, isključiti u prekograničnim situacijama (vidjeti, u tom smislu, presudu od 2. rujna 2015., Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, t. 27. i 28.).

64 U skladu s tom sudskom praksom, Sud je u svojoj presudi od 22. veljače 2018., X i X (C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, t. 40. i 41.), na koju se uostalom poziva sud koji je uputio zahtjev, smatrao da se nizozemska pravila o odbitku kamata ne mogu opravdati potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja. To je osobito bilo tako jer je, suprotno slučaju opće nadoknade troškova i dobiti jedinstvene porezne jedinice, u predmetu u kojem je donesena navedena presuda bila riječ o prednosti koja nije imala posebnu vezu s poreznim sustavom koji se primjenjuje na takve subjekte.

65 Kao što je napomenuo sud koji je uputio zahtjev, razlika između pravila ispitanih u okviru presude od 22. veljače 2018., X i X (C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110) i onih o kojima je riječ u glavnom postupku nalazi se u činjenici da se, na temelju predmetnih pravila u predmetu u kojem je donesena navedena presuda, uvjeti za odbitak razlikuju ovisno o tome je li preuzeto društvo pripadalo istom poreznom subjektu kao i društvo stjecatelj. Suprotno tomu, u glavnom postupku različito postupanje se u praksi temelji na zahtjevu rezidentnosti društva zajmodavca - zahtjevu kojim se utvrđuje neprimjenjivost odredbe o izuzeću. Međutim, prednost koju u ovom slučaju društvo Lexel ističe ne smije se zamijeniti s onom koju pruža konsolidacija u okviru jedinstvenog poreznog subjekta. Spor u glavnom postupku odnosi se na mogućnost odbitka kamata, a ne na opći prijeboj izdataka i prihoda jedinstvenog poreznog subjekta.

66 U svakom slučaju, razlike povezane s provedbom predmetnih pravila u okviru predmetnih nacionalnih sustava oporezivanja ne mogu utjecati na ispitivanje pitanja može li se različito postupanje o kojem je riječ u glavnom postupku opravdati na temelju potrebe očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama.

67 U tom okviru valja pojasniti da je, prema pripremnim aktima koji se odnose na odredbu o izuzeću, ona izričito namijenjena sprečavanju smanjenja švedske porezne osnovice do kojeg bi moglo doći zbog poreznog planiranja vezanog uz odbitak kamata u prekograničnoj situaciji. Ipak, takav cilj se ne smije zamijeniti s potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama.

68 Naime, treba podsjetiti da se smanjenje poreznih prihoda ne može smatrati važnim razlogom u općem interesu na koji se može pozvati kako bi se opravdala mjera koja je u načelu protivna temeljnoj slobodi (vidjeti osobito presudu od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 44. i navedenu sudsku praksu). Priznati suprotno značilo bi dopustiti državama članicama da na temelju tog razloga ograniče slobodu poslovnog nastana.

69 Štoviše, kao što je to istaknuto na raspravi, kamate za koje je društvo Lexel zatražilo odbitak mogle bi se odbiti da društvo BF nije bilo povezano društvo. Međutim, kada uvjeti prekograničnih transakcija unutar grupe i vanjskih prekograničnih transakcija u potpunosti odgovaraju tržišnim uvjetima, između tih transakcija ne postoji nikakva razlika sa stajališta uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama.

70 Iz toga slijedi da se opravdanje koje se temelji na očuvanju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama ne može prihvatiti.

71 Kao treće, valja ispitati može li se, kao što to u biti tvrde porezna uprava te švedska i nizozemska vlada, propis o kojem je riječ u glavnom postupku opravdati zajedničkim uzimanjem u obzir opravdanja koja se odnose na borbu protiv porezne prijevare i izbjegavanja plaćanja poreza te na održavanje uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.

72 Točno je da je Sud već presudio da se nacionalno zakonodavstvo koje nema poseban cilj isključiti iz porezne pogodnosti koju predviđa potpuno umjetne konstrukcije koje nemaju nikakve veze s ekonomskom stvarnošću, a koje su stvorene s ciljem izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti na dobit ostvarenu od djelatnosti koje se obavljaju na nacionalnom području, ipak može smatrati opravdanim u cilju sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreza zajedno s ciljem očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama (vidjeti u tom smislu presudu od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 66. i navedenu sudsku praksu).

73 Međutim, valja istaknuti da je Sud prihvatio zajedničko uzimanje u obzir tih razloga za opravdanje u vrlo specifičnim situacijama, odnosno kada borba protiv porezne prijevare predstavlja poseban aspekt općeg interesa povezanog s potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama (vidjeti u tom smislu presude od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 58. i 59. kao i od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 67.).

74 Kao što je Sud podsjetio, ciljevi očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama i sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreza povezani su. Naime, ponašanja kojima se stvaraju potpuno umjetne konstrukcije, koje nemaju veze s ekonomskom stvarnošću, s ciljem izbjegavanja poreza na dobit ostvarenu od djelatnosti ostvarene na nacionalnom području za koji inače postoji obveza plaćanja, mogu ugroziti pravo država članica da izvršavaju svoje porezne ovlasti u vezi s tim aktivnostima i ugroziti uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja između država članica (presuda od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 62.).

75 Na temelju toga Sud je mogao smatrati da se, osobito s obzirom na potrebu očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, unatoč činjenici da se predmetne mjere ne odnose posebno na potpuno umjetne konstrukcije bez ikakve veze s ekonomskom stvarnošću, stvorene s ciljem izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti na dobit ostvarenu djelatnostima koje se obavljaju na nacionalnom području, te mjere ipak mogu opravdati (presude od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 63. i od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 66.).

76 Međutim, kada se, kao u glavnom predmetu, predmetna država članica ne može valjano pozvati na opravdanje koje se temelji na potrebi očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, mjera poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ne može se opravdati zajedničkim uzimanjem u obzir potrebe očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama i borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza.

77 Slijedom toga, opravdanje koje se temelji na potrebi očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama i borbi protiv izbjegavanja plaćanja poreza, promatranima zajedno, ne može se prihvatiti.

78 S obzirom na prethodna razmatranja, na upućeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg društvo sa sjedištem u jednoj državi članici nije ovlašteno odbiti kamate isplaćene društvu koje pripada istoj grupi, koje ima sjedište u drugoj državi članici, zbog toga što se smatra da je glavni razlog nastanka obveze ostvarivanje znatne porezne pogodnosti za koju se ne bi smatralo da postoji da oba društva imaju sjedište u prvoj državi članici, jer bi se u tom slučaju na njih primjenjivale odredbe o financijskim prijenosima unutar grupe.

Troškovi

79 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg društvo sa sjedištem u jednoj državi članici nije ovlašteno odbiti kamate isplaćene društvu koje pripada istoj grupi, koje ima sjedište u drugoj državi članici, zbog toga što se smatra da je glavni razlog nastanka obveze ostvarivanje znatne porezne pogodnosti za koju se ne bi smatralo da postoji da oba društva imaju sjedište u prvoj državi članici, jer bi se u tom slučaju na njih primjenjivale odredbe o financijskim prijenosima unutar grupe.

Potpisi