Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 20. januarja 2021*

„Predhodno odločanje – Člen 49 PDEU – Svoboda ustanavljanja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčitev povezanih družb – Nacionalna davčna ureditev, ki v primeru pridobitve precejšnje davčne ugodnosti družbi s sedežem v eni državi članici prepoveduje odbitek obresti, plačanih družbi s sedežem v drugi državi članici, ki pripada isti skupini“

V zadevi C-484/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) z odločbo z dne 5. junija 2019, ki je na Sodišče prispela 25. junija 2019, v postopku

Lexel AB

proti

Skatteverket,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader, sodnica, M. Safjan in N. Jääskinen (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. julija 2020,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Lexel AB M. Larsén,

– za Skatteverket M. Andersson Berg in M. Laxmark, agentki,

– za švedsko vlado najprej H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk in O. Simonsson, nato H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson in O. Simonsson, agenti,

– za nizozemsko vlado M. K. Bulterman in M. H. S. Gijzen, agentki,

* Jezik postopka: švedščina.

– za Evropsko komisijo K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen in G. Tolstoy, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo švedskega prava Lexel AB in Skatteverket (davčna uprava, Švedska), ker ji ta ni odobrila odbitka nekaterih odhodkov za obresti, plačanih družbi iste skupine s sedežem v Franciji.

Pravni okvir

Določbe v zvezi z odhodki za obresti

3 V skladu z načelom iz člena 1 poglavja 16 inkomstskattelag (1999:1229) (zakon št. 1229 iz leta 1999 o davku od dohodkov) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov), se odhodki za obresti odbijejo pri obdavčitvi poslovne dejavnosti podjetja.

4 V skladu s členom 10a poglavja 24 zakona o davku od dohodkov se pri uporabi členov od 10b do 10f tega poglavja šteje, da so podjetja med seboj povezana, če eno od podjetij neposredno ali posredno prek lastništva deležev ali kako drugače izvaja precejšen vpliv na drugo podjetje ali pa so podjetja v glavnem pod skupnim upravljanjem. Izraz „podjetja“ se nanaša na pravne osebe.

5 V skladu s členom 10b poglavja 24 zakona o davku od dohodkov podjetje v skupini povezanih podjetij ne sme odbiti odhodkov za obresti v zvezi z dolgom do podjetja v skupini povezanih podjetij, razen če člen 10d ali 10e iz tega poglavja ne določa drugače.

6 Člen 10d(1) poglavja 24 zakona o davku od dohodkov določa, da je mogoče odhodke za obresti v zvezi z dolgovi iz člena 10b odbiti, če bi bil dohodek, ki ustreza odhodkom za obresti, obdavčen po vsaj 10-odstotni nominalni stopnji v skladu z zakonodajo države, v kateri ima podjetje v skupini povezanih podjetij, ki je dejansko upravičeno do dohodka, sedež, če bi to podjetje imelo le navedeni dohodek (v nadaljevanju: pravilo 10 %).

7 Člen 10d(3) poglavja 24 zakona o davku od dohodkov določa, da se odbitka odhodkov za obresti vendarle ne sme izvesti, če je glavni razlog za nastanek sklenjene obveznosti ta, da skupina povezanih podjetij pridobi precejšnjo davčno ugodnost (odstopna klavzula).

8 Člen 10e(1) tega poglavja določa, da tudi če pogoj iz pravila 10 % ni izpolnjen, se smejo odhodki za obresti v zvezi z dolgovi iz člena 10b navedenega poglavja odbiti, če je obveznost, ki je podlaga za odhodke za obresti, nastala predvsem iz poslovnih razlogov. Vendar je tako samo, če ima podjetje iz skupine povezanih podjetij, ki je dejansko upravičeno do dohodka, ki ustreza odhodku za obresti, sedež v državi Evropskega gospodarskega prostora (EGP) ali v državi, s katero je Kraljevina Švedska sklenila sporazum o obdavčitvi.

Pripravljalni dokumenti v zvezi z odstopno klavzulo

9 V pripravljalnih dokumentih v zvezi z odstopno klavzulo so navedene naslednje smernice za razlago te klavzule:

– Podjetje, ki zahteva odbitek, mora dokazati, da dolg ni nastal predvsem iz davčnih razlogov. S „predvsem“ je mišljeno okrog 75 % ali več. Presojo je treba izvesti na ravni skupine povezanih podjetij, upoštevati pa je treba tako posojilodajalčev kot tudi posojilojemalčev davčni položaj.

– Pri uporabi odstopne klavzule je treba presojati vsak posamezen primer, pri tem pa upoštevati vse pomembne okoliščine, da se ugotovi, ali je bil glavni razlog za izvedene posle in nastanek pogodbenega razmerja ta, da je skupina povezanih podjetij lahko pridobila precejšnjo davčno ugodnost.

– V prid uporabe odstopne klavzule govori več okoliščin. V zvezi s tem je treba na primer preveriti, ali je bilo posojilo najeto, da je lahko povezano podjetje financiralo pridobitev deležev v drugem podjetju v skupini povezanih podjetij. V tem okviru je lahko visoka obrestna mera pomemben indic. Drugi pomemben dejavnik je, ali bi bilo to mogoče namesto s posojilom financirati s kapitalsko injekcijo. Prav tako je treba upoštevati, ali je šlo za neupravičeno preusmerjanje plačil obresti prek drugih podjetij v skupini povezanih podjetij in tudi položaje, v katerih skupina povezanih podjetij v povezavi s pridobitvijo deležev ustvari nova podjetja, katerih glavni namen je, da imajo terjatev iz posojila. Nazadnje in ne izčrpno, posebna pozornost je namenjena tudi izvoru kapitala in stopnji obdavčitve prejemnika obresti.

– Odstopna klavzula nikakor ne velja za plačila obresti za notranja posojila med delniškimi družbami, ki so obdavčene konvencionalno in med katerimi obstaja pravica do prenosov znotraj skupine.

Določbe o prenosih znotraj skupine

10 Člena 1 in 3 poglavja 35 zakona o davku od dohodkov določata, da je finančni prenos znotraj skupine z matičnega podjetja na hčerinsko podjetje, ki je v celoti v njegovi lasti, ali s hčerinskega podjetja, ki je v celoti v lasti matičnega podjetja, na matično podjetje mogoče odbiti pod določenimi pogoji. Finančni prenos znotraj skupine se pokniži kot dohodek prejemnika.

11 Člen 2, prvi odstavek, tega poglavja določa, da je matično podjetje švedska delniška družba, ki ima v lasti več kot 90 % delnic v drugi švedski delniški družbi. Drugi odstavek tega člena določa, da izraz „hčerinsko podjetje, ki je v celoti v lasti“, pomeni podjetje, ki je v celoti v lasti matičnega podjetja.

12 V skladu s členom 2a navedenega poglavja je treba pri uporabi določb o finančnih prenosih znotraj skupine družbo s sedežem v državi EGP, ki je enaka delniški družbi s sedežem na Švedskem, obravnavati kot tako družbo. Vendar to velja le, če je prejemnik finančnega prenosa znotraj skupine davčni zavezanec na Švedskem za tisto poslovno dejavnost, na katero se nanaša ta finančni prenos.

13 Členi od 4 do 6 poglavja 35 zakona o davku od dohodkov vsebujejo določbe, na podlagi katerih je mogoče odobriti odbitke tudi za prenose znotraj skupine, ki jih prejme hčerinska družba, ki je v posredni lasti prek druge hčerinske družbe, in za finančne prenose znotraj skupine med dvema hčerinskima družbama, ki sta v neposredni ali posredni lasti.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14 Lexel je švedska družba skupine Schneider Electric. Matična družba te skupine, ki je prisotna v več tretjih državah in državah članicah, je Schneider Electric SE, družba s sedežem v Franciji.

15 Pred poslom iz postopka v glavni stvari je bila družba Schneider Electric Services International SPRL (v nadaljevanju: SESI), ki ima sedež v Belgiji, v 85-odstotni lasti družbe Schneider Electric Industries SAS, ki je družba skupine Schneider Electric s sedežem v Franciji, in v 15-odstotni lasti družbe Schneider Electric España SA (v nadaljevanju: SEE), ki je družba te skupine s sedežem v Španiji.

16 Družba Lexel je decembra 2011 pridobila 15 % delnic družbe SESI, ki so bile v lasti družbe SEE, za kar je predhodno najela posojilo pri družbi Bossière Finances SNC (v nadaljevanju: BF), notranji banki skupine Schneider Electric. V času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je bila družba BF del davčnega subjekta, ki ga je sestavljalo približno 60 družb te skupine s sedežem v Franciji.

17 Družbe Lexel, BF, SESI in SEE so neposredno ali posredno hčerinske družbe družbe Schneider Electric Industries.

18 Družba Lexel je družbi BF od najetega posojila plačala obresti v višini 58 milijonov švedskih kron (SEK) (približno 5,5 milijonov EUR) za leto 2013 in 62 milijonov SEK (približno 5,9 milijona EUR) za leto 2014. Družba BF je prejete obresti uporabila za izravnavo izgub, ki so nastale v dejavnostih družb s sedežem v Franciji, ki sestavljajo davčni subjekt.

19 Družba Lexel je navedla, da je delnice družbe SESI od družbe SEE odkupila, ker je zadnjenavedena družba potrebovala kapital za financiranje pridobitve družbe, ki ni del skupine Schneider Electric, in da je bil ta nakup financiran predvsem s posojili. V teh okoliščinah se je družba SEE, da bi zmanjšala svoje stroške financiranja, odločila prodati delnice družbe SESI, ki jih je imela, in odplačati posojila, ki jih je najela v tem okviru.

20 Po navedbah družbe Lexel pridobitev delnic družbe SESI ni bila namenjena temu, da bi skupini Schneider Electric pridobila davčno ugodnost, in ni nastala nobena davčna ugodnost, ker je družba BF dohodek iz naslova obresti lahko pobotala z izgubami iz poslovne dejavnosti te skupine v Franciji. Dohodek, ki ustreza tem obrestim, bo na koncu obdavčen, in celo po višji stopnji, kot velja na Švedskem.

21 V zvezi s tem je treba navesti, da je bila v letih 2013 in 2014 davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb v Franciji 34,43 %. Vendar na obresti, prejete v teh letih, ni bil naložen noben davek, saj je zadevni davčni subjekt tedaj izkazoval izgubo. Davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb na Švedskem je bila 22 % za isti leti.

22 Davčna uprava po tem, ko je potrdila uporabo pravila 10 %, ni priznala odbitka odhodkov za obresti od posojila, ki ga je odobrila družba BF, pri čemer se je sklicevala na odstopno klavzulo. Po mnenju davčne uprave so bili zadevni posli izvedeni zato, da bi se odbitek odhodkov za obresti, povezanih s pridobitvijo delnic družbe SESI, lahko uveljavljal na Švedskem namesto v Španiji in da bi se pridobila precejšnja davčna ugodnost. Davčna uprava je tudi štela, da je odstopna klavzula združljiva s členom 49 PDEU, ki se nanaša na svobodo ustanavljanja.

23 Družba Lexel je odločbo davčne uprave izpodbijala pred Förvaltningsrätten i Stockholm (upravno sodišče v Stockholmu, Švedska).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm (upravno sodišče v Stockholmu) je potrdilo ugotovitev davčne uprave, da se zaradi odstopne klavzule zadevni odbitki ne priznajo. Vendar je to sodišče poudarilo, da če bi imela družba BF sedež na Švedskem, te klavzule ne bi bilo mogoče uporabiti. V tem primeru bi družbi Lexel in BF lahko izvedli finančne prenose znotraj skupine v skladu z določbami poglavja 35 zakona o davku od dohodkov, ne da bi se na podlagi takega posla sklepalo na iskanje precejšnje davčne ugodnosti. Navedeno sodišče je v teh okoliščinah ugotovilo, da uporaba odstopne klavzule pomeni omejitev svobode ustanavljanja, ki pa jo je v okoliščinah obravnavane zadeve vseeno mogoče utemeljiti.

25 Družba Lexel se je zoper to odločbo pritožila pri Kammarrätten i Stockholm (višje upravno sodišče v Stockholmu, Švedska). To sodišče je štelo, da se odstopna klavzula uporablja za zadevne posle, pri čemer je tako kot Förvaltningsrätten i Stockholm (upravno sodišče v Stockholmu) menilo, da uporaba te klavzule pomeni omejitev svobode ustanavljanja, pri čemer je mogoče to omejitev utemeljiti z bojem proti izogibanju davkom in z namenom ohranitve enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

26 Družba Lexel se je pritožila pri Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska), ki je pritožbo dopustilo v delu, v katerem se nanaša na svobodo ustanavljanja in natančneje na vprašanje, ali je uporaba odstopne klavzule v nasprotju s pravom Unije. V okviru odobrene pritožbe se vprašanje, ali so pogoji za uporabo odstopne klavzule v obravnavani zadevi izpolnjeni, ne sme preučiti, saj je to vprašanje odloženo do odgovora na predlog za sprejetje predhodne odločbe. V teh okoliščinah želi predložitveno sodišče izvedeti, ali uporaba navedene klavzule pomeni omejitev svobode ustanavljanja glede na člen 49 PDEU, in če je odgovor pritrdilen, ali obstajajo morebitne utemeljitve za tako omejitev.

27 Predložitveno sodišče ob opiranju na pripravljalne dokumente v zvezi z odstopno klavzulo poudarja, da je splošni cilj te klavzule preprečiti agresivno davčno načrtovanje z odbitki obresti. Ta cilj naj bi v povezavi z bojem proti davčnim utajam pomenil utemeljitev, ki je pod določenimi pogoji priznana v sodni praksi Sodišča.

28 Predložitveno sodišče poleg tega opozarja, da je Sodišče v več sodbah ugotovilo, da je izključitev družb s sedežem zunaj zadevne države članice, ki pripadajo isti skupini, s področja uporabe določb o razporeditvi dobička znotraj skupine v skladu s svobodo ustanavljanja. Vendar je Sodišče v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 22. februarja 2018, X in X (C-398/16 in C-399/16, EU:C:2018:110, točke od 39 do 42), ki se je nanašala na nizozemska pravila o odbitku obresti, razsodilo, da družb skupine s sedežem zunaj zadevne države članice ni mogoče izključiti iz davčnih ugodnosti, ki niso posebej povezane s takimi sistemi razporeditve dobička, in štelo, da različno obravnavanje, naloženo z navedenimi pravili, pomeni neupravičeno omejevanje svobode ustanavljanja.

29 Kljub teoretični bližini naj bi se švedska pravila o finančnih prenosih znotraj skupine in nizozemska pravila o davčnih subjektih občutno razlikovala glede praktičnih posledic. Predložitveno sodišče zato meni, da to vpliva na izvajanje rešitve iz navedene sodbe.

30 V teh okoliščinah je Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v skladu s členom 49 PDEU, če se švedski družbi ne prizna odbitek za obresti, plačane družbi, ki je v isti skupini povezanih družb in je rezidentka v drugi državi članici, ker se šteje, da je glavni razlog za nastanek dolga, da skupina povezanih družb pridobi precejšnjo davčno ugodnost, pri čemer se ne bi štelo, da gre za tako davčno ugodnost, če bi bili obe družbi švedski, saj bi potem zanju veljale določbe o finančnih prenosih znotraj skupine?“

Vprašanje za predhodno odločanje

31 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero družba s sedežem v državi članici ne sme odbiti obresti, plačanih družbi s sedežem v drugi državi članici, ki pripada isti skupini, ker se šteje, da je bila obveznost, ki ju povezuje, sklenjena predvsem zaradi pridobitve precejšnje davčne ugodnosti, pri čemer se ne bi štelo, da gre za tako davčno ugodnost, če bi obe družbi imeli sedež v prvi državi članici, saj bi v tem primeru zanju veljale določbe o finančnih prenosih znotraj skupine.

32 Drugače povedano – postavilo se je vprašanje, ali taka ureditev pomeni omejitev svobode ustanavljanja v nasprotju s členom 49 PDEU.

33 Najprej je treba opozoriti, da člen 49 PDEU določa odpravo omejitev glede svobode ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice. Ta svoboda za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice in ki imajo sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, zajema pravico, da svojo dejavnost opravljajo v drugih državah članicah prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej v tem smislu sodbe z dne 21. maja 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, točka 32; z dne 2. septembra 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, točka 14, in z dne 22. februarja 2018, X in X, C-398/16 in C-399/16, EU:C:2018:110, točka 18).

34 Vendar različno obravnavanje, ki izhaja iz zakonodaje ene države članice in ki škoduje družbam, ki uresničujejo pravico do ustanavljanja, ne pomeni oviranja te pravice, če se nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali če je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu in sorazmerno s tem ciljem (sodbe z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 167; z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 20, in z dne 22. februarja 2018, X in X, C-398/16 in C-399/16, EU:C:2018:110, točka 20).

Različno obravnavanje

35 V skladu s členom 10b poglavja 24 zakona o davku od dohodkov podjetje v skupini povezanih podjetij ne sme odbiti odhodkov za obresti v zvezi z dolgom do podjetja v skupini povezanih podjetij, razen če člen 10d ali 10e iz tega poglavja ne določa drugače.

36 Na podlagi pravila 10 % je mogoče odhodke za obresti v zvezi z dolgovi iz člena 10b poglavja 24 zakona o davku od dohodkov odbiti, če bi bil dohodek, ki ustreza odhodkom za obresti, obdavčen po vsaj 10-odstotni stopnji v skladu z zakonodajo države, v kateri ima podjetje v skupini povezanih podjetij, ki je dejansko upravičeno do dohodka, sedež, če bi to podjetje imelo le ta dohodek. Vendar člen 10e(1) tega poglavja določa, da je te odhodke za obresti kljub neupoštevanju pravila 10 % mogoče odbiti, če je obveznost, ki je podlaga za odhodke za obresti, nastala predvsem iz poslovnih razlogov in če ima podjetje v skupini povezanih podjetij, ki je dejansko upravičeno do dohodka, ki ustreza odhodku za obresti, sedež v državi EGP.

37 Poleg tega odstopna klavzula določa, da se odbitek odhodkov za obresti vendarle ne sme izvesti, če je glavni razlog za nastanek obveznosti ta, da skupina povezanih podjetij pridobi precejšnjo davčno ugodnost. V skladu s pripravljalnimi dokumenti v zvezi z odstopno klavzulo mora podjetje, ki zahteva odbitek, dokazati, da dolg ni nastal predvsem, to je 75-odstotno ali več, iz davčnih razlogov.

38 Poleg tega je v skladu z določbami poglavja 35 zakona o davku od dohodkov finančni prenos znotraj skupine z matičnega podjetja na hčerinsko podjetje, ki je v celoti v njegovi lasti, ali s hčerinskega podjetja, ki je v celoti v lasti matičnega podjetja, na matično podjetje, enako kot za finančni prenos znotraj skupine, ki ga prejme hčerinsko podjetje, ki je v posredni lasti prek drugega hčerinskega podjetja, in finančni prenos znotraj skupine med dvema hčerinskima podjetjema, ki sta v neposredni ali posredni lasti, mogoče odbiti pod določenimi pogoji. Vendar to pravilo velja le, če je prejemnik finančnega prenosa znotraj skupine davčni zavezanec na Švedskem za tisto poslovno dejavnost, na katero se nanaša ta finančni prenos.

39 V obravnavanem primeru je družba Lexel pridobitev delnic družbe SESI, ki pripada isti skupini, financirala s posojilom, najetim pri drugi družbi te skupine, družbi BF. Čeprav so bile obresti, ki jih je družba Lexel plačala družbi BF, v skladu s pravilom 10 %, davčna uprava družbi Lexel na podlagi odstopne klavzule ni priznala odbitka odhodkov za obresti, povezanih s tem posojilom, pri čemer je poudarila, da je bila pridobitev precejšnje davčne ugodnosti glavni razlog zanj.

40 Na podlagi spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, bi lahko družba Lexel, če bi imela družba BF sedež na Švedskem, odbila odhodke za obresti, povezane s tem posojilom. V skladu s pojasnili predložitvenega sodišča lahko namreč družba od svojega obdavčljivega dohodka odbije finančne prenose znotraj skupine na družbo iste skupine, če je ta davčna zavezanka na Švedskem. V tem primeru torej ni treba najeti posojila pri drugi družbi skupine samo zato, da bi bilo mogoče odbiti pripadajoče odhodke za obresti. Zato se odstopna klavzula nikoli ne uveljavlja zoper odbitek odhodkov za obresti, ki izhajajo iz posojila, najetega pri drugi družbi skupine s sedežem na Švedskem. Nasprotno pa se odstopna klavzula uporablja, kadar imajo prejemniki odhodkov za obresti sedež v drugi državi članici.

41 Glede na te elemente je treba ugotoviti, da v obravnavanem primeru obstaja različno obravnavanje, ki negativno vpliva na uresničevanje svobode ustanavljanja družb.

42 Vendar je tako različno obravnavanje lahko združljivo s členom 49 PDEU, če se nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali če je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu in je sorazmerno s tem ciljem.

Primerljivost položajev

43 Primerljivost čezmejnih in notranjih položajev je treba preučiti tako, da se upoštevata cilj in vsebina zadevnih nacionalnih določb (sodba z dne 22. februarja 2018, X in X, C-398/16 in C-399/16, EU:C:2018:110, točka 33 in navedena sodna praksa).

44 Ugotoviti je treba, kot je Evropska komisija navedla v pisnem stališču, da se položaj, v katerem družba s sedežem v eni državi članici plača obresti za posojilo, ki ga je najela pri družbi s sedežem v drugi državi članici, ki pripada isti skupini, glede plačila obresti ne razlikuje od položaja, v katerem je prejemnik obresti družba skupine s sedežem v isti državi članici, v obravnavanem primeru na Švedskem.

45 Zato je treba preučiti, ali je različno obravnavanje v postopku v glavni stvari mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

Utemeljitve

46 V skladu z ustaljeno sodno prakso je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnih ciljev in ne sme presegati tega, kar je potrebno za dosego teh ciljev (glej zlasti sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, točka 35; z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, točka 47, in z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, točka 64).

47 Davčna uprava, ki jo v tem smislu podpirata švedska in nizozemska vlada, v utemeljitev poudarja, da se odstopna klavzula na eni strani umešča v boj proti davčnim utajam in izogibanju davkom in na drugi strani v potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

48 Na prvem mestu je treba preučiti, ali je različno obravnavanje v postopku v glavni stvari mogoče upravičiti z razlogi boja proti davčnim utajam in izogibanju davkom.

49 Da bi se omejitev svobode ustanavljanja iz člena 49 PDEU lahko utemeljila s temi razlogi, mora biti poseben cilj take omejitve preprečevanje ravnanj, ki zajemajo ustvarjanje povsem umetnih konstruktov brez gospodarske resničnosti z namenom izognitve davku, ki ga je treba običajno plačati na dobičke iz

dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju (glej v tem smislu sodbi z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, točka 55, in z dne 22. februarja 2018, X in X, C-398/16 in C-399/16, EU:C:2018:110, točka 46).

50 Poleg tega mora biti na eni strani za določitev, ali ima transakcija naravo povsem umetnega konstrukta za davčne namene, davčnemu zavezancu omogočeno, in to brez pretiranih upravnih zahtev, da predloži dokaze v zvezi z morebitnimi poslovnimi razlogi, iz katerih je bila ta transakcija sklenjena (sodba z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, točka 82).

51 Na drugi strani, če preverjanje takih dokazov privede do ugotovitve, da je zadevna transakcija povsem umeten konstrukt, za katerega ni resničnih poslovnih razlogov, načelo sorazmernosti zahteva, da je zavrnitev pravice do odbitka omejena na del obresti, ki presega to, kar bi bilo dogovorjeno, če ne bi bilo posebnega razmerja med strankama (sodba z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, točka 83).

52 V obravnavanem primeru je iz elementov spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da je odstopna klavzula del boja proti agresivnemu davčnemu načrtovanju v obliki odbitka odhodkov za obresti in se izrecno nanaša na vsako „precejšnjo davčno ugodnost“. V teh okoliščinah mora družba, ki zahteva tak odbitek, dokazati, da dolg ni nastal predvsem, to je 75-odstotno ali več, iz davčnih razlogov.

53 Poseben cilj odstopne klavzule ni boj proti povsem umetnim konstruktom in uporaba te klavzule ni omejena na take konstrukte. Kot je namreč davčna uprava v bistvu priznala na obravnavi, se navedena klavzula nanaša na dolgove, ki izhajajo iz civilnopravnih transakcij, ne da bi se nanašala le na fiktivne konstrukte. Tako lahko v skladu s presojo ciljev zadevne transakcije, ki jo opravi davčni organ, na področje uporabe odstopne klavzule spadajo tudi transakcije, sklenjene v pogojih svobodne konkurence, in sicer pod pogoji, ki so podobni pogojem, ki bi veljali med neodvisnimi družbami.

54 Drugače povedano, fiktivni vidik zadevne transakcije ni odločilni pogoj za zavrnitev pravice do odbitka, saj namen zadevne družbe, da dolg najame predvsem iz davčnih razlogov, zadostuje za utemeljitev zavrnitve pravice do odbitka. Opredelitev transakcije kot predvsem davčne transakcije velja, če davčni namen presega določen odstotek, in sicer 75 %.

55 Zgolj okoliščina, da želi družba ob neobstoju vsakršnega umetnega prenosa v čezmejnem položaju odbiti obresti, pa ne more upravičiti ukrepa, ki posega v svobodo ustanavljanja iz člena 49 PDEU.

56 Ugotoviti je treba, da se lahko na področje uporabe odstopne klavzule vključijo transakcije, sklenjene v pogojih svobodne konkurence, in ki zato niso povsem umetni ali fiktivni konstrukti, ustvarjeni zaradi izognitve davku, ki ga je običajno treba plačati na dobičke iz dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju.

57 Zato utemeljitve, ki se nanaša na boj proti davčnim utajam in izogibanju davkom, ni mogoče sprejeti.

58 Na drugem mestu je treba preučiti, ali je mogoče različno obravnavanje iz postopka v glavni stvari utemeljiti s potrebo po ohranitvi porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

59 Kot je Sodišče že večkrat razsodilo, je mogoče utemeljitev glede na potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami dopustiti, kadar se želijo z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanja, ki bi lahko ogrozila pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej zlasti sodbi z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, točka 46, in z dne 31. maja 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366 točka 43 in navedena sodna praksa).

60 Ohranitev enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami lahko povzroči, da je treba za gospodarske dejavnosti družb s sedežem v eni od navedenih držav uporabljati samo davčna pravila te države tako glede dobičkov kot tudi izgub (sodbi z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium, C-414/08, EU:C:2008:278, točka 31, in z dne 21. januarja 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, točka 61).

61 Utemeljitev, ki se nanaša na ohranitev enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, je Sodišče med drugim sprejelo, kadar se za dostop do posebne davčne ureditve zahteva pogoj rezidentstva, da davčni zavezanec ne bi imel proste izbire glede tega, v kateri državi se obdavči dobiček ali upošteva izguba, in možnosti prostega prenosa davčne osnove med državami članicami (glej v tem smislu sodbe z dne 18. julija 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 56; z dne 21. januarja 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, točka 62 in navedena sodna praksa, in z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točke od 29 do 33).

62 Iz teh razlogov je Sodišče razsodilo, da konsolidacija dobičkov in izgub družb, ki tvorijo enotni davčni subjekt, pri matični družbi pomeni ugodnost, ki se glede na potrebo po ohranitvi porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami utemeljeno pridrži družbam rezidentkam (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točke od 29 do 33).

63 Vendar je treba glede davčnih ugodnosti, ki niso prenos dobičkov ali izgub znotraj povezane davčne skupine, vprašanje, ali lahko država članica te ugodnosti pridrži za družbe, ki so del povezane davčne skupine, in jih s tem izključi v čezmejnih položajih, preučiti ločeno (glej v tem smislu sodbo z dne 2. septembra 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, točki 27 in 28).

64 Sodišče je v skladu s to sodno prakso v sodbi z dne 22. februarja 2018, X in X (C-398/16 in C-399/16, EU:C:2018:110, točki 40 in 41), na katero se poleg tega sklicuje predložitveno sodišče, ugotovilo, da nizozemskih pravil o odbitku obresti ni mogoče utemeljiti s potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti. Tako je bilo zlasti zato, ker je bila v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, v nasprotju s splošno izravnavo odhodkov in dobičkov, ki jih ima enotni davčni subjekt, obravnavana ugodnost, ki ni posebej povezana z davčno ureditvijo, ki se uporablja za take subjekte.

65 Kot je navedlo predložitveno sodišče, je razlika med pravili, preučenimi v sodbi z dne 22. februarja 2018, X in X (C-398/16 in C-399/16, EU:C:2018:110), in pravili iz postopka v glavni stvari v tem, da so se v skladu s pravili, obravnavanimi v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, pogoji za odbitek razlikovali glede na to, ali je bila družba, ki je bila pridobljena, del istega davčnega subjekta kot družba pridobiteljica ali ne. Nasprotno pa v postopku v glavni stvari različno obravnavanje dejansko temelji na zahtevi po rezidentstvu družbe posojilodajalke, kar je zahteva, ki določa neuporabo odstopne klavzule. Vendar ugodnosti, ki jo v tem primeru zahteva družba Lexel, ni mogoče zamenjati s tisto, ki omogoča konsolidacijo v enotnem davčnem subjektu. Spor o glavni stvari se torej nanaša na možnost, da se odhodki za obresti odbijejo, in ne na splošno izravnavo odhodkov in dobičkov, ki jih ima enotni davčni subjekt.

66 Vsekakor razlike, povezane z izvajanjem zadevnih pravil v okviru nacionalnih sistemov obdavčitve, ne morejo vplivati na preučitev vprašanja, ali je mogoče različno obravnavanje iz postopka v glavni stvari utemeljiti na podlagi potrebe po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

67 V tem okviru je treba pojasniti, da je v skladu s pripravljalnimi dokumenti v zvezi z odstopno klavzulo splošni cilj te klavzule izrecno preprečiti upad švedske davčne osnove, ki bi lahko bila posledica davčnega načrtovanja, povezanega z odbitkom odhodkov za obresti v čezmejnem položaju. Vendar se tak cilj ne sme zamenjevati s potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

68 Opozoriti je namreč treba, da zmanjšanja davčnih prihodkov ni mogoče obravnavati kot nujnega razloga v splošnem interesu, na katerega se da sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki je načeloma v nasprotju s temeljno svoboščino (glej zlasti sodbo z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, točka 44 in navedena sodna praksa). Če bi se priznalo nasprotno, bi bilo državam članicam omogočeno, da na podlagi tega razloga omejijo svobodo ustanavljanja.

69 Poleg tega, kot je bilo navedeno na obravnavi, bi bilo mogoče obresti, katerih odbitek je zahtevala družba Lexel, odbiti, če družba BF ne bi bila povezana družba. Če pa pogoji za čezmejno transakcijo znotraj skupine in zunanjo čezmejno transakcijo ustrezajo pogojem svobodne konkurence, med temi transakcijami ni nobene razlike z vidika enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

70 Iz tega izhaja, da utemeljitve, ki temelji na ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ni mogoče sprejeti.

71 Na tretjem mestu je treba preučiti, ali je, kot v bistvu trdijo davčna uprava ter švedska in nizozemska vlada, ureditev iz postopka v glavni stvari mogoče utemeljiti s skupnim upoštevanjem utemeljitev v zvezi z bojem proti davčnim utajam in izogibanju davkom ter z ohranitvijo enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

72 Sodišče je sicer že razsodilo, da je nacionalno zakonodajo, ki nima posebnega namena, da iz davčne ugodnosti, ki jo določa, izključi povsem umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, katerih cilj je izogniti se običajnemu davku na dobiček iz dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju, kljub temu mogoče obravnavati kot utemeljeno s ciljem preprečevanja davčnega izogibanja skupaj s ciljem ohranitve enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej v tem smislu sodbo z dne 21. januarja 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, točka 66 in navedena sodna praksa).

73 Vendar je treba poudariti, da je Sodišče skupno upoštevanje teh razlogov za utemeljitev dopustilo v zelo posebnih položajih, in sicer, kadar je boj proti izogibanju davkom poseben vidik splošnega interesa, povezanega s potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej v tem smislu sodbi z dne 18. julija 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točki 58 in 59, in z dne 21. januarja 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, točka 67).

74 Kot je opozorilo Sodišče, sta cilj ohranitve enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in cilj preprečitve davčnega izogibanja povezana. Ravnanja, ki vključujejo položaje, ki so umetno ustvarjeni brez vsake gospodarske resničnosti in katerih cilj je izogniti se običajnemu davku na dobiček iz dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju, lahko namreč ogrozijo pravico držav članic, da izvajajo svojo davčno pristojnost glede teh dejavnosti, in enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami (sodba z dne 18. julija 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 62).

75 Na tej podlagi je Sodišče lahko ugotovilo, da so zlasti ob upoštevanju potrebe po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, čeprav se zadevni ukrepi ne nanašajo posebej na povsem umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, katerih cilj je izogniti se običajnemu davku na dobiček iz dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju, ti ukrepi vseeno lahko utemeljeni (sodbi z dne 18. julija 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 63, in z dne 21. januarja 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, točka 66).

76 Kadar pa se, kot v postopku v glavni stvari, zadevna država članica ne more veljavno sklicevati na utemeljitev, ki se nanaša na potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ukrepa, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ni mogoče utemeljiti na podlagi skupnega upoštevanja potrebe po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in nujnosti boja proti izogibanju davkom.

77 Zato utemeljitve, ki temelji na potrebi po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in boju proti izogibanju davkom skupaj, ni mogoče sprejeti.

78 Glede na zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero družba s sedežem v državi članici ne sme odbiti obresti, plačanih družbi s sedežem v drugi državi članici, ki pripada isti skupini, ker se šteje, da je bila obveznost, ki ju povezuje, sklenjena predvsem zaradi pridobitve precejšnje davčne ugodnosti, pri čemer se ne bi štelo, da gre za tako davčno ugodnost, če bi obe družbi imeli sedež v prvi državi članici, saj bi v tem primeru zanju veljale določbe o finančnih prenosih znotraj skupine.

Stroški

79 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero družba s sedežem v državi članici ne sme odbiti obresti, plačanih družbi s sedežem v drugi državi članici, ki pripada isti skupini, ker se šteje, da je bila obveznost, ki ju povezuje, sklenjena predvsem zaradi pridobitve precejšnje davčne ugodnosti, pri čemer se ne bi štelo, da gre za tako davčno ugodnost, če bi obe družbi imeli sedež v prvi državi članici, saj bi v tem primeru zanju veljale določbe o finančnih prenosih znotraj skupine.

Podpisi