Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 20. januára 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 49 ZFEÚ – Sloboda usadiť sa – Daň z príjmov právnických osôb – Zdanenie pridružených spoločností – Vnútroštátna daňová právna úprava, ktorá v prípade získania značnej daňovej výhody zakazuje, aby spoločnosť so sídlom v jednom členskom štáte odpočítala úroky zaplatené spoločnosti usadenej v inom členskom štáte a patriacej do tej istej skupiny spoločností“

Vo veci C-484/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) z 5. júna 2019 a doručený Súdnemu dvoru 25. júna 2019, ktorý súvisí s konaním:

Lexel AB

proti

Skatteverket,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot, sudcovia L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen (spravodajca),

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. júla 2020,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Lexel AB, v zastúpení: M. Larsén,

– Skatteverket, v zastúpení: M. Andersson Berg a M. Laxmark, splnomocnené zástupkyne,

– švédska vláda, v zastúpení: pôvodne H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk a O. Simonsson, neskôr H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson a O. Simonsson, splnomocnení zástupcovia,

– holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman a M. H. S. Gijzen, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: švédčina.

– Európska komisia, v zastúpení: K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen a G. Tolstoy, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Lexel AB, založenou podľa švédskeho práva, na jednej strane a Skatteverket (daňový orgán, Švédsko) na druhej strane v súvislosti s tým, že tento orgán odmietol priznať tejto spoločnosti nárok na odpočítanie určitých úrokových nákladov zaplatených spoločnosti patriacej do tej istej skupiny a usadenej vo Francúzsku.

Právny rámec

Ustanovenia týkajúce sa úrokových nákladov

3 Podľa zásady stanovenej v § 1 kapitoly 16 inkomstskattelagen (1999:1229) (zákon č. 1229 z roku 1999 o dani z príjmu) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o dani z príjmu“) sú úrokové náklady odpočítateľné pri zdaňovaní podnikateľskej činnosti spoločnosti.

4 V súlade s § 10a kapitoly 24 zákona o dani z príjmu sa dotknuté spoločnosti na účely uplatňovania § 10b až 10f tejto kapitoly považujú za navzájom pridružené, ak jedna z nich priamo alebo nepriamo prostredníctvom podielov alebo iným spôsobom významne ovplyvňuje inú spoločnosť, alebo ak tieto spoločnosti v zásade podliehajú spoločnému vedeniu. Spoločnosťami sa rozumejú právnické osoby.

5 Podľa § 10b kapitoly 24 zákona o dani z príjmu spoločnosť, ktorú spájajú spoločné záujmy s inými spoločnosťami, nemôže, pokiaľ § 10d alebo § 10e tejto kapitoly nestanovuje inak, odpočítať úrokové náklady týkajúce sa dlhu voči pridruženej spoločnosti.

6 § 10d ods. 1 kapitoly 24 zákona o dani z príjmu stanovuje, že úrokové náklady týkajúce sa dlhov uvedených v § 10b tejto kapitoly sú odpočítateľné, ak by príslušný príjem podliehal nominálnej sadzbe dane vo výške najmenej 10 % v súlade s právnou úpravou štátu usadenia pridruženej spoločnosti, ktorá je skutočným príjemcom tohto príjmu, pokiaľ by táto spoločnosť dosiahla len uvedený príjem (ďalej len „pravidlo 10 %“).

7 § 10d ods. 3 kapitoly 24 zákona o dani z príjmu stanovuje, že ak je získanie značnej daňovej výhody pre pridružené spoločnosti hlavným dôvodom záväzku, ktorý prijali, úrokové náklady nie sú odpočítateľné (ďalej len „ustanovenie o výnimke“).

8 § 10e ods. 1 tejto kapitoly stanovuje, že aj keď nie je splnená podmienka na uplatnenie pravidla 10 %, úrokové náklady týkajúce sa dlhov uvedených v § 10b uvedenej kapitoly sú odpočítateľné, ak záväzok tvoriaci základ úrokových nákladov vznikol v zásade z obchodných dôvodov. Platí to však iba vtedy, ak je pridružená spoločnosť, ktorá je skutočným príjemcom požitkov zodpovedajúcich úrokovým nákladom, usadená v štáte Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP) alebo v štáte, s ktorým Švédske kráľovstvo uzatvorilo daňové dohody.

Prípravné práce týkajúce sa ustanovenia o výnimke

9 Prípravné práce týkajúce sa ustanovenia o výnimke poskytujú v súvislosti s výkladom tohto ustanovenia tieto usmernenia:

– Spoločnosti, ktorá žiada o odpočítanie, prináleží preukázať, že dlh nevznikol hlavne z daňových dôvodov. Výrazom „hlavne“ sa myslí približne 75 % alebo viac. Posúdenie sa musí vykonať na úrovni pridružených spoločností a je potrebné zohľadniť daňovú situáciu tak poskytovateľa úveru, ako aj dlžníka.

– Pri uplatňovaní ustanovenia o výnimke je potrebné vykonať posúdenie daného prípadu s prihliadnutím na všetky relevantné okolnosti s cieľom určiť, či značná daňová výhoda, ktorú získali pridružené spoločnosti, predstavuje hlavný dôvod uskutočnených transakcií a zmluvných podmienok.

– V prospech uplatnenia ustanovenia o výnimke svedčia viaceré skutočnosti. V tejto súvislosti treba napríklad overiť, či bol úver dohodnutý s inou pridruženou spoločnosťou na účely financovania nadobudnutia podielov pridruženou spoločnosťou. V tomto kontexte môže vysoká úroveň úrokových sadzieb predstavovať dôležitý ukazovateľ. Rovnako je potrebné určiť, či mohlo byť financovanie vykonané skôr kapitálovými vkladmi než prostredníctvom úveru. Okrem toho treba zohľadniť prípadné neodôvodnené presuny platieb úrokov prostredníctvom iných pridružených spoločností, ale aj situácie, keď pridružené spoločnosti v súvislosti s nadobudnutím akcionárskych práv vytvárajú nové spoločnosti, ktorých hlavným účelom je držba úverovej pohľadávky. Napokon a demonštratívne treba osobitnú pozornosť venovať tak pôvodu kapitálu, ako aj úrovni zdanenia príjemcu úrokov.

– V každom prípade sa ustanovenie o výnimke neuplatňuje na platby úrokov z interných pôžičiek medzi tradične zdaňovanými akciovými spoločnosťami, medzi ktorými existuje nárok na finančný prevod v rámci skupiny.

Ustanovenia týkajúce sa prevodov v rámci skupiny

10 § 1 a 3 kapitoly 35 zákona o dani z príjmu stanovujú, že finančný prevod v rámci skupiny z materskej spoločnosti na dcérsku spoločnosť v 100 % vlastníctve alebo z dcérskej spoločnosti v 100 % vlastníctve na materskú spoločnosť možno za určitých podmienok odpočítať. Finančný prevod v rámci skupiny musí byť zahrnutý do príjmov príjemcu.

11 § 2 prvý odsek tejto kapitoly spresňuje, že materskou spoločnosťou je švédska akciová spoločnosť, ktorá vlastní viac ako 90 % akcií inej švédskej akciovej spoločnosti. Druhý odsek tohto ustanovenia zdôrazňuje, že dcérskou spoločnosťou, ktorá je vo výlučnom vlastníctve, je spoločnosť vo vlastníctve materskej spoločnosti.

12 Podľa § 2a uvedenej kapitoly sa na účely uplatnenia ustanovení týkajúcich sa finančných prevodov v rámci skupiny musí spoločnosť usadená v členskom štáte EHP, ktorá je podobná akciovej spoločnosti usadenej vo Švédsku, považovať za túto poslednú uvedenú akciovú spoločnosť. Platí to však len vtedy, ak príjemca finančného prevodu v rámci skupiny podlieha vo Švédsku dani z hospodárskej činnosti, ktorej sa tento finančný prevod týka.

13 § 4 až 6 kapitoly 35 zákona o dani z príjmov obsahujú ustanovenia, podľa ktorých treba tiež povoliť odpočítanie prevodov v rámci skupiny, ktoré sa uskutočnili v prospech dcérskej spoločnosti vlastnenej nepriamo prostredníctvom inej dcérskej spoločnosti, ako aj odpočítanie finančných prevodov v rámci skupiny medzi dvoma dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú vlastnené priamo alebo nepriamo.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Lexel je švédska spoločnosť patriaca do skupiny Schneider Electric. Materskou spoločnosťou tejto skupiny, ktorá je prítomná vo viacerých tretích štátoch a členských štátoch, je Schneider Electric SE, ktorá je usadená vo Francúzsku.

15 Pred transakciou, o ktorú ide vo veci samej, bola Schneider Electric Services International SPRL (ďalej len „SESI“), ktorá je spoločnosťou usadenou v Belgicku, v 85 % vlastníctve spoločnosti Schneider Electric Industries SAS, ktorá je spoločnosťou patriacou do skupiny Schneider Electric a usadenou vo Francúzsku, a v 15 % vlastníctve spoločnosti Schneider Electric España SA (ďalej len „SEE“), ktorá je spoločnosťou patriacou do tejto skupiny a usadenou v Španielsku.

16 V decembri 2011 nadobudla Lexel 15 % akcií spoločnosti SESI, ktoré vlastnila SEE, pričom predtým získala od spoločnosti Bossière Finances SNC (ďalej len „BF“), ktorá je internou bankou skupiny Schneider Electric, úver. V čase skutkových okolností vo veci samej bola BF súčasťou daňovej jednotky pozostávajúcej približne zo 60 spoločností patriacich do tejto skupiny a usadených vo Francúzsku.

17 Lexel, BF, SESI a SEE sú všetky priamo alebo nepriamo dcérskymi spoločnosťami spoločnosti Schneider Electric Industries.

18 Lexel zaplatila spoločnosti BF úroky z dohodnutého úveru vo výške 58 miliónov švédskych korún (SEK) (približne 5,5 milióna eur) za rok 2013 a 62 miliónov SEK (približne 5,9 milióna eur) za rok 2014. BF použila prijaté úroky na kompenzáciu strát vzniknutých pri činnostiach spoločností usadených vo Francúzsku, ktoré tvoria daňovú jednotku.

19 Lexel vyhlásila, že odkúpila akcie spoločnosti SESI od spoločnosti SEE, pretože táto posledná uvedená spoločnosť potrebovala kapitál na financovanie nadobudnutia spoločnosti mimo skupiny Schneider Electric, pričom toto nadobudnutie bolo financované najmä prostredníctvom úverov. V tomto kontexte a s cieľom znížiť svoje náklady na financovanie sa SEE rozhodla predať akcie spoločnosti SESI, ktoré vlastnila, a splatiť úvery, ktoré si v tomto rámci dohodla.

20 Podľa spoločnosti Lexel nadobudnutie akcií spoločnosti SESI nesmerovalo k tomu, aby bola skupine Schneider Electric poskytnutá daňová výhoda, pričom žiadna daňová výhoda nevyplývala z toho, že BF bola schopná použiť získané úroky na kompenzáciu strát súvisiacich s činnosťami tejto skupiny vo Francúzsku. V konečnom dôsledku sa zdaní príjem zodpovedajúci týmto úrokom, a to vyššou sadzbou, než je sadzba uplatňovaná vo Švédsku.

21 V tejto súvislosti sadzba dane z príjmu právnických osôb vo Francúzsku za roky 2013 a 2014 bola vo výške 34,43 %. Z úrokov prijatých za tieto roky však nebola vyrubená žiadna daň, pretože dotknutý daňový subjekt zaznamenal stratu. Za rovnaké roky bola sadzba dane z príjmu právnických osôb vo Švédsku vo výške 22 %.

22 Daňová správa však po tom, čo potvrdila uplatniteľnosť pravidla 10 %, odmietla priznať nárok na odpočítanie úrokových nákladov úveru poskytnutého spoločnosťou BF, pričom sa odvolala na ustanovenie o výnimke. Podľa daňovej správy sa dotknuté transakcie uskutočnili s cieľom umožniť skôr vo Švédsku než v Španielsku odpočítanie úrokových náklady spojených s nadobudnutím akcií spoločnosti SESI a s perspektívou získania značnej daňovej výhody. Daňová správa sa tiež domnievala, že ustanovenie o výnimke je v súlade s článkom 49 ZFEÚ, ktorý sa týka slobody usadiť sa.

23 Lexel podala proti rozhodnutiu daňovej správy žalobu na Förvaltningsrätten i Stockholm (Správny súd Štokholm, Švédsko).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm (Správny súd Štokholm) potvrdil posúdenie daňovej správy, podľa ktorého musia byť predmetné odpočítania odmietnuté na základe ustanovenia o výnimke. Tento súd však uviedol, že ak by bola BF usadená vo Švédsku, toto ustanovenie by nemohlo byť uplatnené. V takom prípade by Lexel a BF mohli uskutočniť finančné prevody v rámci skupiny v súlade s ustanoveniami kapitoly 35 zákona o dani z príjmu bez toho, aby sa z takejto transakcie vydedukovalo hľadanie značnej daňovej výhody. V tomto kontexte uvedený súd dospel k záveru, že uplatnenie ustanovenia o výnimke má za následok obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré však môže byť za okolností prejednávanej veci odôvodnené.

25 Lexel podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Kammarrätten i Stockholm (Odvolací správny súd Štokholm, Švédsko). Tento súd dospel k záveru, že ustanovenie o výnimke sa na predmetné transakcie uplatňuje, a zároveň podobne ako Förvaltningsrätten i Stockholm (Správny súd Štokholm) konštatoval, že uplatnenie tohto ustanovenia vedie k obmedzeniu slobody usadiť sa, pričom však toto obmedzenie môže byť odôvodnené bojom proti daňovým únikom a cieľom zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

26 Lexel sa obrátila na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko), ktorý pripustil dovolanie v rozsahu, v akom sa týka slobody usadiť sa a konkrétnejšie otázky, či uplatnenie ustanovenia o výnimke je v rozpore s právom Únie. V rámci povoleného dovolania nie je potrebné preskúmať otázku, či sú v prejednávanej veci splnené podmienky na uplatnenie tohto ustanovenia, keďže skúmanie tejto otázky bolo pozastavené až do odpovede na prejudiciálnu otázku. V tomto kontexte sa vnútroštátny súd pýta, či uplatnenie uvedeného ustanovenia predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa z hľadiska článku 49 ZFEÚ, a ak áno, či existujú prípadné odôvodnenia takéhoto obmedzenia.

27 Vnútroštátny súd, ktorý sa opiera o prípravné práce týkajúce sa ustanovenia o výnimke, zdôrazňuje, že všeobecným cieľom tohto ustanovenia je zabrániť akémukoľvek agresívnemu daňovému plánovaniu prostredníctvom odpočítania úrokov. Tento cieľ v spojení s bojom proti daňovým podvodom predstavuje dôvod, ktorý za určitých podmienok pripúšťa judikatúra Súdneho dvora.

28 Okrem toho vnútroštátny súd poznamenáva, že Súdny dvor vo viacerých rozsudkoch rozhodol, že vylúčenie spoločností usadených mimo dotknutého členského štátu, ktoré patria do tej istej skupiny, z pôsobnosti ustanovení týkajúcich sa rozloženia zisku v rámci skupiny je v súlade so slobodou usadiť sa. Vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 22. februára 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, body 39 až 42), týkajúcej sa holandských pravidiel odpočítania úrokov, však Súdny dvor rozhodol, že spoločnosti skupiny usadené mimo dotknutého členského štátu nemôžu byť vylúčené z možnosti získať daňové výhody, ktoré nie sú osobitne spojené s takýmito systémami rozloženia zisku, a usúdil, že rozdielne zaobchádzanie stanovené uvedenými pravidlami predstavuje neodôvodnenú prekážku slobody usadiť sa.

29 Napriek teoretickej blízkosti sa švédske pravidlá týkajúce sa finančných prevodov v rámci skupiny a holandské pravidlá týkajúce sa daňových jednotiek citeľne odlišujú vo svojich praktických dôsledkoch. Vnútroštátny súd sa tak domnieva, že to má vplyv na uplatňovanie riešenia, ku ktorému sa dospelo v uvedenom rozsudku.

30 Za týchto podmienok Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Je zlučiteľný s článkom 49 ZFEÚ prípad, keď sa švédskej spoločnosti odmietne právo na odpočítanie úrokov zaplatených spoločnosti, ktorá patrí do tej istej skupiny pridružených spoločností a ktorá je rezidentom v inom členskom štáte, z dôvodu, že za hlavný cieľ vzniku dlhu sa považuje to, že skupina pridružených spoločností má získať značnú daňovú výhodu, hoci takáto daňová výhoda by neexistovala, ak by obe spoločnosti boli švédske, keďže by sa na obe spoločnosti potom vzťahovali ustanovenia o prevodoch v rámci skupiny?“

O prejudiciálnej otázke

31 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť usadená v jednom členskom štáte nie je oprávnená vykonať odpočítanie úrokov zaplatených spoločnosti patriacej do tej istej skupiny a usadenej v inom členskom štáte z dôvodu, že záväzok, ktorý ich spája, bol zrejme dohodnutý hlavne s cieľom získať značnú daňovú výhodu, zatiaľ čo záver o existencii takejto daňovej výhody by nebol prijatý, ak by boli obe spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, pretože v takomto prípade by sa na ne uplatnili ustanovenia týkajúce sa finančných prevodov v rámci skupiny.

32 Inak povedané, bola položená otázka, či takáto právna úprava predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je v rozpore s článkom 49 ZFEÚ.

33 Na úvod treba pripomenúť, že článok 49 ZFEÚ zakazuje obmedzenie slobody štátnych príslušníkov členského štátu usadiť sa na území iného členského štátu. Táto sloboda zahŕňa právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie alebo hlavnú prevádzkareň v Únii, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 32; z 2. septembra 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, bod 14, ako aj z 22. februára 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 18).

34 V každom prípade rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z právnej úpravy členského štátu na úkor spoločností, ktoré vykonávajú svoju slobodu usadiť sa, nepredstavuje prekážku tejto slobody, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je to odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a primerané tomuto cieľu (rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 167; z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20, ako aj z 22. februára 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 20).

O rozdielnom zaobchádzaní

35 Podľa § 10b kapitoly 24 zákona o dani z príjmu spoločnosť, ktorú spájajú spoločné záujmy s inými spoločnosťami, nemôže, pokiaľ § 10d alebo § 10e tejto kapitoly nestanovuje inak, odpočítať úrokové náklady týkajúce sa dlhu voči pridruženej spoločnosti.

36 Na základe pravidla 10 % sú úrokové náklady týkajúce sa dlhov uvedených v § 10b kapitoly 24 zákona o dani z príjmu odpočítateľné, ak by príslušný príjem podliehal nominálnej sadzbe dane vo výške najmenej 10 % v súlade s právnou úpravou štátu usadenia pridruženej spoločnosti, ktorá je skutočným príjemcom týchto požitkov, a to pod podmienkou, že táto spoločnosť dosiahla len tento príjem. § 10e ods. 1 tejto kapitoly však stanovuje, že tieto úrokové náklady môžu byť odpočítateľné napriek nerešpektovaniu pravidla 10 %, pokiaľ je záväzok, ktorý je ich základom, odôvodnený hlavne obchodnými dôvodmi a pokiaľ je pridružená spoločnosť, ktorá je skutočným príjemcom požitkov zodpovedajúcich úrokovým nákladom, usadená v štáte EHP.

37 Rovnako ustanovenie o výnimke stanovuje, že ak je získanie značnej daňovej výhody pre pridružené spoločnosti hlavným dôvodom záväzku, ktorý prijali, úrokové náklady nie sú odpočítateľné. Podľa prípravných prác týkajúcich sa ustanovenia o výnimke prináleží spoločnosti, ktorá sa domáha odpočítania, preukázať, že dlh nebol dohodnutý hlavne z daňových dôvodov, a to vo výške 75 % alebo viac.

38 Ustanovenia kapitoly 35 zákona o dani z príjmu zároveň stanovujú, že finančný prevod v rámci skupiny z materskej spoločnosti na dcérsku spoločnosť v 100 % vlastníctve alebo z dcérskej spoločnosti v 100 % vlastníctve na materskú spoločnosť rovnako ako finančný prevod v rámci skupiny v prospech dcérskej spoločnosti vlastnenej nepriamo prostredníctvom inej dcérskej spoločnosti, ako aj finančný prevod medzi dvoma dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú priamo alebo nepriamo vo vlastníctve materskej spoločnosti, možno za určitých podmienok odpočítať. Toto pravidlo však platí len vtedy, ak príjemca finančného prevodu v rámci skupiny podlieha vo Švédsku dani z hospodárskej činnosti, ktorej sa tento finančný prevod týka.

39 V prejednávanej veci Lexel financovala nadobudnutie akcií spoločnosti SESI patriacej do tej istej skupiny ako Lexel, a to prostredníctvom pôžičky uzavretej s inou spoločnosťou z tejto skupiny, konkrétne so spoločnosťou BF. Hoci úroky, ktoré Lexel zaplatila spoločnosti BF, boli v súlade s pravidlom 10 %, daňová správa odmietla priznať spoločnosti Lexel nárok na odpočítanie úrokových nákladov súvisiacich s touto pôžičkou na základe ustanovenia o výnimke, pričom zdôraznila, že hlavným dôvodom tejto transakcie bolo získať značnú daňovú výhodu.

40 Podľa spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, by Lexel mohla, ak by bola BF usadená vo Švédsku, dosiahnuť odpočítanie úrokových nákladov súvisiacich s uvedenou pôžičkou. Podľa vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom totiž spoločnosť môže odpočítať od svojho zdaniteľného príjmu finančné prevody v rámci skupiny uskutočnené v prospech spoločnosti z tej istej skupiny, pokiaľ táto spoločnosť podlieha dani vo Švédsku. V tomto prípade je teda zbytočné uzavrieť zmluvu o pôžičke s inou spoločnosťou v rámci skupiny výlučne na účely možnosti odpočítania príslušných úrokových nákladov. Práve preto ustanovenie o výnimke nikdy nebráni odpočítaniu úrokových nákladov vyplývajúcich z úveru uzavretého s inou spoločnosťou zo skupiny, ktorá je usadená vo Švédsku. Ustanovenie o výnimke sa naopak uplatní, ak sú subjekty s nárokom na úrokové náklady usadené v inom členskom štáte.

41 Vzhľadom na tieto skutočnosti treba konštatovať, že v prejednávanej veci existuje rozdielne zaobchádzanie, ktoré má negatívny vplyv na výkon slobody spoločností usadiť sa.

42 Takéto rozdielne zaobchádzanie však môže byť zlučiteľné s článkom 49 ZFEÚ, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a je primerané tomuto cieľu.

O porovnateľnosti situácií

43 Porovnateľnosť cezhraničnej a vnútroštátnej situácie sa musí skúmať tak, že sa zohľadní predmet a obsah predmetných vnútroštátnych ustanovení (rozsudok z 22. februára 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 33, ako aj citovaná judikatúra).

44 Treba usúdiť, ako to uviedla Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, že situácia, v ktorej spoločnosť usadená v jednom členskom štáte zaplatí úroky z úveru uzavretého so spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ktorá patrí do tej istej skupiny, nie je, pokiaľ ide o zaplatenie úrokov, odlišná od situácie, keď je príjemcom úrokov spoločnosť zo skupiny usadená v tom istom členskom štáte, t. j. v prejednávanej veci vo Švédsku.

45 V dôsledku toho treba preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

O odôvodneniach

46 Podľa ustálenej judikatúry obmedzenie slobody usadiť sa v inom štáte možno pripustiť iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takomto prípade je tiež potrebné, aby bolo toto obmedzenie vhodné na dosiahnutie predmetných cieľov a neprekračovalo nevyhnutný rámec na dosiahnutie týchto cieľov (pozri najmä rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 47, ako aj z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 64).

47 Ako odôvodnenie daňová správa, ktorú v tomto zmysle podporuje švédska a holandská vláda, uvádza, že ustanovenie o výnimke je súčasťou jednak boja proti daňovým podvodom a únikom a jednak potreby zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

48 V prvom rade treba posúdiť, či rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, možno odôvodniť bojom proti daňovým podvodom a únikom.

49 Na to, aby obmedzenie slobody usadiť sa, ktorá je upravená v článku 49 ZFEÚ, mohlo byť opodstatnené týmito dôvodmi, osobitným cieľom takéhoto obmedzenia musí byť zamedzenie konaniam, ktoré spočívajú vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55, ako aj z 22. februára 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 46).

50 Okrem toho na jednej strane na určenie, či má transakcia charakter čisto umelej konštrukcie iba na daňové účely, musí byť daňovníkovi umožnené – bez toho, aby bol viazaný nadmernými administratívnymi povinnosťami –, predložiť informácie, ktoré sa týkajú prípadných obchodných dôvodov, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá (rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 82).

51 Na druhej strane za predpokladu, že overenie takýchto skutočností vedie k záveru, že predmetná transakcia zodpovedá čisto umelej konštrukcii bez skutočných obchodných dôvodov, zásada proporcionality vyžaduje, aby sa odmietnutie práva na odpočítanie dane obmedzilo na časť úrokov, ktorá presahuje to, čo by bolo dohodnuté v prípade neexistencie osobitných vzťahov medzi stranami (rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 83).

52 V prejednávanej veci zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že ustanovenie o výnimke je súčasťou boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu formou odpočítania úrokových nákladov a výslovne sa vzťahuje na každú „značnú daňovú výhodu“. V tomto kontexte spoločnosti, ktorá sa domáha takéhoto odpočítania, prináleží preukázať, že dlh nebol dohodnutý hlavne z daňových dôvodov, a to vo výške 75 % alebo viac.

53 Osobitným cieľom ustanovenia o výnimke nie je bojovať proti čisto umelým konštrukciám a uplatnenie tohto ustanovenia sa neobmedzuje na takéto konštrukcie. Ako totiž v podstate uznala daňová správa na pojednávaní, uvedené ustanovenie sa týka dlhov vyplývajúcich z prevodov podľa občianskeho práva bez toho, aby sa týkalo len fiktívnych konštrukcií. Podľa posúdenia cieľov predmetnej transakcie, ktoré vykonal daňový orgán, môžu transakcie uzavreté za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, t. j. za podmienok podobných tým, ktoré by sa uplatňovali medzi nezávislými spoločnosťami, tiež spadať pod ustanovenie o výnimke.

54 Inými slovami, fiktívny aspekt predmetnej transakcie nepredstavuje rozhodujúcu podmienku na odmietnutie práva na odpočítanie, pretože zámer dotknutej spoločnosti zadlžiť sa, najmä z daňových dôvodov, postačuje na odôvodnenie odmietnutia práva na odpočítanie. K posúdeniu transakcie v tom zmysle, že má hlavne daňovú povahu, dochádza za časť presahujúcu určitý percentuálny podiel na účely tejto transakcie, a to 75 %.

55 Samotná okolnosť, že spoločnosť chce vykonať odpočítanie úrokov v cezhraničnej situácii bez akéhokoľvek umelého prevodu, nemôže odôvodniť opatrenie zasahujúce do slobody usadiť sa stanovenej v článku 49 ZFEÚ.

56 Treba konštatovať, že ustanovenie o výnimke môže do svojej pôsobnosti zahrnúť transakcie uzavreté za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, ktoré v dôsledku toho nepredstavujú čisto umelé alebo fiktívne konštrukcie vytvorené s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území.

57 Preto nemožno prijať odôvodnenie založené na boji proti daňovým podvodom a únikom.

58 V druhom rade treba preskúmať, či predmetné rozdielne zaobchádzanie môže byť odôvodnené potrebou zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

59 Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, odôvodnenie založené na nevyhnutnosti zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno pripustiť vtedy, ak sa predmetný režim usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri najmä rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 46, ako aj z 31. mája 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 43 a citovanú judikatúru).

60 Zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi si môže vyžadovať, aby sa na ekonomické činnosti spoločností usadených v jednom z uvedených štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to pokiaľ ide o zisky, ako aj straty (rozsudky z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 31, a z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 61).

61 Odôvodnenie založené na zachovaní vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi uznal Súdny dvor najmä v prípade, keď sa na prístup k osobitnému daňovému režimu vyžaduje podmienka bydliska, aby sa zabránilo tomu, že zdaniteľná osoba má možnosť slobodne určiť, v ktorom štáte je zisk zdanený alebo sa zohľadní strata, a možnosť voľne presunúť daňový základ medzi členskými štátmi (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 56; z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 62 a citovanú judikatúru, ako aj z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, body 29 až 33).

62 Z týchto dôvodov Súdny dvor rozhodol, že konsolidácia na úrovni materskej spoločnosti, pokiaľ ide o zisk a stratu spoločností integrovaných do daňovej jednotky, predstavuje výhodu, ktorú je odôvodnené ponechať vyhradenú pre spoločnosti rezidentov vzhľadom na potrebu zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, body 29 až 33).

63 Pokiaľ však ide o iné daňové výhody, než je presun ziskov alebo strát v rámci integrovanej daňovej skupiny, otázka, či členský štát môže vyhradiť tieto výhody spoločnostiam, ktoré sú súčasťou takejto skupiny, a teda ich vylúčiť v cezhraničných situáciách, sa musí preskúmať oddelene (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. septembra 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, body 27 a 28).

64 Na základe tejto judikatúry Súdny dvor vo svojom rozsudku z 22. februára 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, body 40 a 41), na ktorý navyše odkazuje vnútroštátny súd, konštatoval, že holandské pravidlá odpočítania úrokov nemožno odôvodniť potrebou zachovať vyvážené rozdelenie

daňovej právomoci. Bolo to tak najmä preto, lebo na rozdiel od prípadu všeobecnej kompenzácie nákladov a ziskov týkajúcich sa daňovej jednotky vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, išlo o výhodu, ktorá nemala špecifickú súvislosť s daňovým režimom uplatniteľným na takéto jednotky.

65 Ako poznamenal vnútroštátny súd, rozdiel medzi pravidlami preskúmanými v rámci rozsudku z 22. februára 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110), a pravidlami, o ktoré ide vo veci samej, spočíva v tom, že podľa pravidiel, o ktoré išlo vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, sa podmienky odpočítania líšili podľa toho, či nadobudnutá spoločnosť patrila alebo nepatrila do tej istej daňovej jednotky ako nadobúdajúca spoločnosť. Naproti tomu vo veci samej je rozdielne zaobchádzanie v praxi založené na požiadavke sídla spoločnosti v postavení veriteľa, ktorá určuje neuplatniteľnosť ustanovenia o výnimke. Výhoda, ktorú si v predmetnom prípade však nárokuje Lexel, nemôže v žiadnom prípade byť zamieňaná s výhodou, ktorú prináša konsolidácia v rámci daňovej jednotky. Spor vo veci samej sa týka možnosti odpočítania úrokových nákladov a nie všeobecnej kompenzácie nákladov a zisku v prípade jedinej daňovej jednotky.

66 V každom prípade rozdiely v súvislosti s uplatňovaním predmetných pravidiel v rámci príslušných vnútroštátnych daňových systémov nemôžu mať vplyv na preskúmanie otázky, či rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, možno odôvodniť potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

67 V tomto rámci treba spresniť, že podľa prípravných prác týkajúcich sa ustanovenia o výnimke je výslovným cieľom tohto ustanovenia zabrániť zhoršeniu švédskeho základu dane, ktoré by mohlo vyplynúť z daňového plánovania súvisiaceho s odpočítaním úrokových nákladov v cezhraničnej situácii. Takýto cieľ však nemožno zamieňať s potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

68 Treba totiž pripomenúť, že zníženie daňových príjmov nemožno považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by bolo možné odvolávať sa s cieľom odôvodniť opatrenie, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou (pozri najmä rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 44, ako aj citovanú judikatúru). Pripustenie opaku by znamenalo umožniť členským štátom obmedziť na základe tohto dôvodu slobodu usadiť sa.

69 Navyše, ako bolo uvedené na pojednávaní, úroky, ktorých odpočítanie Lexel požadovala, by boli odpočítateľné, ak by BF nebola pridruženou spoločnosťou. Pokiaľ však podmienky cezhraničnej transakcie v rámci skupiny a vonkajšej cezhraničnej transakcie zodpovedajú podmienkam úplnej hospodárskej súťaže, neexistuje žiadny rozdiel medzi týmito transakciami z hľadiska vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

70 Z toho vyplýva, že odôvodnenie založené na zachovaní vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi nemožno prijať.

71 V treťom rade treba preskúmať, či – ako v podstate tvrdí daňová správa, ako aj švédska a holandská vláda – právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, môže byť odôvodnená spoločným zohľadnením odôvodnení týkajúcich sa boja proti daňovým podvodom a únikom, ako aj zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

72 Súdny dvor nepochybne už rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, ktorej osobitným cieľom nie je vylúčiť z daňovej výhody, ktorú stanovuje, čisto umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality, ktoré boli vytvorené s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonávaných na vnútroštátnom území, môže byť napriek tomu považovaná za odôvodnenú cieľom predchádzania daňovým únikom v spojení s cieľom zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 66 a citovanú judikatúru).

73 Treba však zdôrazniť, že spoločné zohľadnenie týchto dôvodov Súdny dvor pripustil v špecifických situáciách, a to vtedy, keď boj proti daňovým únikom predstavuje osobitný aspekt všeobecného záujmu spojeného s potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, body 58 a 59, ako aj z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 67).

74 Ako pripomenul Súdny dvor, ciele zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a predchádzania daňovým únikom spolu súvisia. Konania, ktoré spočívajú vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonávaných na vnútroštátnom území, sú totiž spôsobilé ohroziť právo členských štátov vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s týmito činnosťami a zasiahnuť do vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi (rozsudok z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 62).

75 Na tomto základe Súdny dvor mohol konštatovať, že najmä vzhľadom na potrebu zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a napriek skutočnosti, že predmetné opatrenia sa netýkajú osobitne čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktoré boli vytvorené s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonávaných na vnútroštátnom území, môžu byť tieto opatrenia napriek tomu odôvodnené (rozsudky z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 63, a z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 66).

76 Pokiaľ sa však – ako vo veci samej – dotknutý členský štát nemôže platne dovolávať odôvodnenia založeného na potrebe zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, potom také opatrenie, o aké ide vo veci samej, nemôže byť odôvodnené na základe spoločného zohľadnenia potreby zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a potreby boja proti daňovým únikom.

77 V dôsledku toho nemožno pripustiť odôvodnenie založené spoločne na potrebe zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a na boji proti daňovým únikom.

78 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť usadená v jednom členskom štáte nie je oprávnená vykonať odpočítanie úrokov zaplatených spoločnosti patriacej do tej istej skupiny a usadenej v inom členskom štáte z dôvodu, že záväzok, ktorý ich spája, bol zrejme dohodnutý hlavne s cieľom získať značnú daňovú výhodu, zatiaľ čo záver o existencii takejto daňovej výhody by nebol prijatý, ak by boli obe spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, pretože v takomto prípade by sa na ne uplatnili ustanovenia týkajúce sa finančných prevodov v rámci skupiny.

O trovách

79 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť usadená v jednom členskom štáte nie je oprávnená vykonať odpočítanie úrokov zaplatených spoločnosti patriacej do tej istej skupiny a usadenej

v inom členskom štáte z dôvodu, že záväzok, ktorý ich spája, bol zrejme dohodnutý hlavne s cieľom získať značnú daňovú výhodu, zatiaľ čo záver o existencii takejto daňovej výhody by nebol prijatý, ak by boli obe spoločnosti usadené v prvom členskom štáte, pretože v takomto prípade by sa na ne uplatnili ustanovenia týkajúce sa finančných prevodov v rámci skupiny.

Podpisy