Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

20. června 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Článek 63 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Kolkovné – Krátkodobé peněžní operace – Dlužníci-rezidenti a dlužníci-nerezidenti – Rozdílné zacházení – Omezení“

Ve věci C-420/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 24. května 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 7. července 2023, v řízení

Faurécia – Assentos de Automóvel Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení: T. von Danwitz, předseda senátu, P. G. Xuereb a A. Kumin (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Faurécia – Assentos de Automóvel Lda: M. D. Soares a S. Soares, advogadas,

– za portugalskou vládu: P. Barros da Costa, H. Gomes Magno a A. Rodrigues, jako zmocněnkyně,

– za Evropskou komisi: P. Caro de Sousa a W. Roels, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: portugalština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18 a 63 a čl. 65 odst. 3 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (dále jen „Faurécia“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko) ve věci uložení kolkovného z krátkodobých peněžních operací.

Portugalské právo

3 Článek 1 odst. 1 Código do Imposto do Selo (zákon o kolkovném), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „CIS“), zní takto:

„Kolkovné se odvádí ze všech úkonů, smluv, dokumentů, cenných papírů, listin a dalších právních skutečností či situací uvedených v [Tabela Geral do Imposto do Selo (všeobecný sazebník kolkovného)], a to i z bezúplatného převodu zboží.“

4 Článek 7 odst. 1 a 2 CIS stanoví:

„1. Od kolkovného jsou rovněž osvobozeny:

[...]

g) finanční operace, včetně příslušných úroků, trvající nejvýše jeden rok, pokud jsou určeny výlučně k pokrytí nedostatku peněžních prostředků a pokud jsou prováděny společnostmi rizikového kapitálu (VCC) ve prospěch společností, v nichž mají podíl, jakož i finanční operace prováděné jinými společnostmi ve prospěch společností, které ovládají, nebo společností, v nichž mají alespoň 10 % kapitálu s hlasovacím právem nebo jejichž pořizovací hodnota není nižší než 5 000 000 eur, v souladu s poslední schválenou rozvahou, a finanční operace prováděné ve prospěch společnosti, se kterou existuje vztah ovládání nebo skupiny;

[...]

2. Článek 7 odst. 1 písm. g) a h) se nepoužije, pokud jeden ze zúčastněných nemá sídlo nebo skutečné vedení v tuzemsku, s výjimkou situací, kdy má věřitel sídlo nebo skutečné vedení v jiném členském státě Evropské unie nebo ve státě, na který se vztahuje dohoda o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku uzavřená s Portugalskou republikou, přičemž v takovém případě je nárok na osvobození zachován, ledaže věřitel předtím poskytl finanční prostředky podle čl. 7 odst. 1 písm. g) a h) prostřednictvím operací uskutečněných s úvěrovými institucemi nebo finančními společnostmi usazenými v zahraničí nebo se zahraničními dceřinými společnostmi nebo pobočkami úvěrových institucí nebo finančních společností usazených v tuzemsku.“

5 Bod 17 všeobecného sazebníku kolkovného, nadepsaný „Finanční operace“, zní následovně:

„17.1. Za využití úvěru ve formě peněžních prostředků, majetku a jiných hodnot na základě poskytnutí úvěru z jakéhokoli důvodu, včetně postoupení pohledávek, faktoringu a peněžních operací, zahrnují-li jakýkoliv druh financování postupitele, člena či dlužníka, přičemž prodloužení doby trvání smlouvy se vždy považuje za nové poskytnutí úvěru – do jeho příslušné výše, v závislosti na době trvání:

[…]

17.1.4. úvěr využitý ve formě běžného účtu, kontokorentního úvěru nebo jakékoli jiné formy, jehož doba čerpání není určena ani určitelná, na základě měsíčního průměru získaného součtem dlužných zůstatků zaznamenaných denně během jednoho měsíce, vydělených 30 – 0,04 %.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

6 Faurécia, společnost se sídlem v Portugalsku, působí v automobilovém dodavatelském průmyslu. V době rozhodné z hlediska skutkového základu sporu v původním řízení byla vlastněna společnostmi Faurécia Investments SA (99,99 %) a Financière Faurécia SA (0,01 %), které jsou obě usazeny ve Francii a patří do téže skupiny (dále jen „skupina Faurécia“).

7 Za účelem řízení peněžních toků v rámci skupiny Faurécia byla v únoru 2000 mezi subjekty této skupiny podepsána dohoda o centralizované správě finančních prostředků („*cash pooling*“), na jejímž základě je touto správou pověřena společnost Financière Faurécia. Podle této dohody měly být přebytky hotovosti dosažené některými subjekty skupiny Faurécia převedeny formou poskytnutí úročených půjček na účet společnosti Faurécia Investments, která následně prostřednictvím těchto prostředků zajišťovala uspokojováním peněžních potřeb jiných subjektů skupiny Faurécia.

8 V tomto kontextu byla mezi společností Faurécia jakožto věřitelem a společností Faurécia Investments jakožto dlužníkem uzavřena smlouva o půjčce. Na základě této smlouvy, která nabyla účinnosti dne 1. ledna 2011, poskytla společnost Faurécia společnosti Faurécia Investments půjčku ve formě jednoročního revolvingového úvěru do výše 65 milionů eur za úroky počítané na konci každého měsíce na základě měsíčního využití úvěru. Uvedená smlouva byla předmětem několika pozdějších změn týkajících se zejména doby jejího trvání a maximální výše půjčky.

9 V návaznosti na čtyři daňové kontroly týkající se finančních let 2014 až 2017, které byly provedeny v průběhu roku 2019, daňová a celní správa doměřila daň, neboť měla za to, že takové operace poskytnutí půjček společností Faurécia podléhají kolkovnému.

10 Poté, co bylo zamítnuto odvolání společnosti Faurécia proti tomuto dodatečnému výměru, podala uvedená společnost k Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD), Portugalsko] žalobu na základě mimo jiné porušení zásady zákazu diskriminace podle článku 18 SFEU a zásady volného pohybu kapitálu podle článku 63 SFEU. Tento rozhodčí soud vydal dne 3. listopadu 2020 nález, kterým žalobu společnosti Faurécia zamítl. V dřívějším nálezu

ze dne 6. října 2020, kde šlo o stejné účastníky řízení, tytéž skutky a na základě vnitrostátních právních předpisů, které se nezměnily, přitom uvedený rozhodčí soud rozhodl, že výběr kolkovného je v rozporu s volným pohybem kapitálu.

11 Společnost Faurécia podala proti nálezu Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD)] ze dne 3. listopadu 2020 opravný prostředek k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko, předkládajícímu soudu, na základě rozporu tohoto nálezu s nálezem vydaným stejným rozhodčím soudem dne 6. října 2020.

12 Předkládající soud tak musí ověřit slučitelnost relevantních ustanovení CIS s unijním právem. V tomto ohledu předkládající soud upřesňuje, že osvobození od kolkovného stanovené v čl. 7 odst. 1 písm. g) CIS se v zásadě na finanční operace dotčené v původním řízení vztahuje. Nicméně čl. 7 odst. 2 CIS omezuje působnost tohoto osvobození v tom smyslu, že se nepoužije, pokud jeden ze zúčastněných nemá sídlo nebo skutečné vedení v Portugalsku.

13 Článek 7 odst. 2 CIS sice stanoví výjimku z vyloučení z osvobození, tato výjimka se však použije pouze v případě, kdy má věřitel sídlo nebo skutečné vedení v jiném členském státě Unie nebo ve státě, se kterým Portugalská republika uzavřela dohodu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. V projednávaném případě má přitom věřitel, a sice Faurécia, sídlo v Portugalsku, takže se na tuto společnost uvedená výjimka nevztahuje.

14 Předkládající soud dodává, že Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD)] měl v nálezu ze dne 6. října 2020 za to, že čl. 7 odst. 2 CIS představuje omezení volného pohybu kapitálu, jelikož rezidenti jiných členských států jsou zbaveni možnosti využít u kolkovného osvobození vztahujícího se na půjčky poskytnuté v Portugalsku.

15 Naproti tomu v nálezu ze dne 3. listopadu 2020 byla skutečnost, že osobou povinnou k zaplacení kolkovného je v projednávaném případě věřitel, a sice společnost Faurécia, a nikoli dlužník usazený ve Francii, považována za rozhodující pro vyvození opačného závěru, než je závěr uvedený v nálezu ze dne 6. října 2020. V nálezu ze dne 3. listopadu 2020 tak Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD)] rozhodl, že pokud jde o kolkovné, není s věřiteli s bydlištěm či sídlem v Portugalsku zacházeno z daňového hlediska odlišně podle státní příslušnosti nebo bydliště či sídla jejich dlužníků.

16 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je pravidlo stanovené v čl. 7 odst. 2 [CIS], podle něhož se osvobození od kolkovného stanovené pro krátkodobé peněžní operace uplatní, pokud se na nich podílejí dva subjekty se sídlem v Portugalsku nebo pokud má dlužník sídlo v této zemi (a věřitel sídlo v Unii), ale neuplatní se, pokud má dlužník sídlo v členském státě [Unie] a věřitel sídlo v Portugalsku, v souladu se zásadou zákazu diskriminace a zásadou volného pohybu kapitálu, jak jsou stanoveny v článcích 18 a 63 a v čl. 65 odst. 3 SFEU?“

K předběžné otázce

17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 18 a 63 a čl. 65 odst. 3 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které jsou krátkodobé peněžní operace osvobozeny od kolkovného, pokud se na nich podílejí dva subjekty usazené v tomto členském státě nebo pokud je dlužník usazen v tomto členském státě, ale nejsou osvobozeny, je-li věřitel usazen v uvedeném členském státě a dlužník v jiném členském státě.

K použitelným zásadám a svobodám

18 Nejprve je třeba připomenout, že článek 18 SFEU může být použit samostatně pouze v situacích upravených unijním právem, pro něž Smlouva o FEU nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace [rozsudek ze dne 18. března 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Daň z kapitálových zisků z nemovitého majetku), C-388/19, EU:C:2021:212, bod 20 a citovaná judikatura]

19 Smlouva o FEU přitom stanoví, zejména v článku 63, zvláštní pravidlo zákazu diskriminace v oblasti týkající se volného pohybu kapitálu [rozsudek ze dne 18. března 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Daň z kapitálových zisků z nemovitého majetku), C-388/19, EU:C:2021:212, bod 21 a citovaná judikatura]. Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že takové půjčky poskytnuté rezidenty nerezidentům, o jaké se jedná v původním řízení, představují pohyb kapitálu spadající do působnosti článku 63 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. října 1999, Sandoz, C-439/97, EU:C:1999:499, bod 7).

20 Předběžnou otázku je tedy třeba zkoumat pouze z hlediska článku 63 SFEU.

K volnému pohybu kapitálu

21 Článek 63 odst. 1 SFEU obecně zakazuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy. Mezi opatření zakázaná podle tohoto ustanovení jakožto omezení pohybu kapitálu patří ta, která mohou odradit nerezidenty od investování v členském státě nebo odradit rezidenty uvedeného členského státu od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 42 a citovaná judikatura).

22 V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že CIS stanovil v případě, kdy portugalský rezident poskytne půjčku, různá pravidla zdanění podle toho, zda je dlužník usazen v Portugalsku, či nikoli, přičemž osvobození od kolkovného bylo stanoveno pouze v prvním případě.

23 Takové rozdílné zacházení může pro portugalské rezidenty činit takové investice, jako je poskytování půjček, v zahraničí méně atraktivní ve srovnání s investicemi uskutečněnými na území Portugalska. Toto rozdílné zacházení má rovněž omezující účinek ve vztahu k dlužníkům-nerezidentům, jelikož pro ně představuje překážku v získávání kapitálu v Portugalsku, se kterou se dlužníci-rezidenti nesetkávají.

24 V této souvislosti je irelevantní okolnost, že podle portugalských právních předpisů dotčených v původním řízení je osobou povinnou k zaplacení kolkovného věřitel usazený v Portugalsku, a nikoli dlužník usazený v jiném členském státě. Skutečnost, že výkon volného pohybu kapitálu je méně atraktivní z důvodu vnitrostátní daňové právní úpravy, která zachází odlišně s vnitrostátní a s přeshraniční situací, totiž sama o sobě postačuje k prokázání existence omezení.

25 Neexistenci omezení volného pohybu kapitálu nemůže nadto prokázat ani argument portugalské vlády, podle kterého kolkovné nepředstavuje pro věřitele daňové zatížení, jelikož daň ve skutečnosti nesou dlužníci, přičemž obecně mají možnost odečíst si její výši v rámci daně ze zisku.

26 Jak uvedla sama žalobkyně v původním řízení v písemném vyjádření, je zajisté možné, že v konečném důsledku ponese kolkovné dlužník, ať již proto, že mu věřitel účtuje odpovídající částku, nebo proto, že od dlužníka tento odvod požadován přímo v případě jeho nezaplacení povinnou osobou. Toto konstatování však nemění nic na tom, že podle vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení je osobou povinnou k zaplacení kolkovného věřitel. Kromě toho, jak bylo uvedeno v bodě 23 tohoto rozsudku, tato právní úprava má v každém případě omezující účinek nejen vůči věřitelům-rezidentům, ale i vůči dlužníkům-nerezidentům.

27 Taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, proto představuje omezení volného pohybu kapitálu, které článek 63 SFEU v zásadě zakazuje.

28 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU však není článkem 63 SFEU dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí v téže situaci, pokud jde o jejich místo bydliště nebo sídlo či místo, kde je jejich kapitál investován.

29 Z ustálené judikatury vyplývá, že čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládán striktně. Toto ustanovení nemůže být proto vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo sídla či státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou [rozsudek ze dne 16. listopadu 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitálové zisky z převodu podílů), C-472/22, EU:C:2023:880, bod 27 a citovaná judikatura].

30 Rozdílné zacházení, jež čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU dovoluje, nesmí totiž podle odstavce 3 tohoto článku představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování. Soudní dvůr tudíž rozhodl, že takové rozdílné zacházení může být povoleno pouze tehdy, když se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo v opačném případě, pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [rozsudek ze dne 16. listopadu 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitálové zisky z převodu podílů), C-472/22, EU:C:2023:880, bod 28 a citovaná judikatura].

31 Podle judikatury Soudního dvora se musí srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací posuzovat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, jakož i na jejich předmět a obsah. Za účelem posouzení toho, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotyčné právní úpravy odráží rozdíl v objektivní situaci, musí být brána v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená dotyčnou právní úpravou [rozsudek ze dne 16. listopadu 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitálové zisky z převodu podílů), C-472/22, EU:C:2023:880, bod 29 a citovaná judikatura].

32 V tomto ohledu ani předkládající soud, ani portugalská vláda neupřesnily cíl sledovaný částečným osvobozením od kolkovného vyplývajícím z vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení.

33 Kromě toho jediné rozlišovací kritérium stanovené vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním řízení je založeno na místě bydliště či sídla dlužníka, jelikož krátkodobé peněžní operace jsou osvobozeny od kolkovného, pokud se na nich podílejí dva subjekty usazené v Portugalsku nebo pokud je dlužník usazen v tomto členském státě, avšak nejsou osvobozeny, je-li dlužník usazen v jiném členském státě.

34 Nicméně, jak uvedla Komise v písemném vyjádření, pokud jde o kolkovné vybírané v Portugalsku, případ půjčky poskytnuté dlužníkovi-rezidentovi se zdá být srovnatelný s případem půjčky poskytnuté dlužníkovi-nerezidentovi, jelikož tato daň je vypočtena na základě každé jednotlivé operace, na kterou se použije pevná sazba, s přihlédnutím ke zvláštním okolnostem operace.

35 S ohledem na předmět a obsah vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení tedy podle všeho rozdílné zacházení z ní vyplývající nevychází, s výhradou ověření předkládajícím soudem, z rozdílu v objektivních situacích.

36 Nadto ani předkládající soud, ani portugalská vláda se nedovolávaly naléhavého důvodu obecného zájmu, který by odůvodňoval omezení způsobené touto právní úpravou.

37 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které jsou krátkodobé peněžní operace osvobozeny od kolkovného, pokud se na nich podílejí dva subjekty usazené v tomto členském státě, ale nejsou osvobozeny, je-li dlužník usazen v jiném členském státě.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle které jsou krátkodobé peněžní operace osvobozeny od kolkovného, pokud se na nich podílejí dva subjekty usazené v tomto členském státě, ale nejsou osvobozeny, je-li dlužník usazen v jiném členském státě.

Podpisy