Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 20 juni 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Artikel 63 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Stämpelskatt – Kortfristiga penningtransaktioner – Låntagare med hemvist i landet och låntagare utan hemvist i landet – Särbehandling – Restriktion”

I mål C-420/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 24 maj 2023, som inkom till domstolen den 7 juli 2023, i målet

Faurécia – Assentos de Automóvel Lda

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna P.G. Xuereb och A. Kumin (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Faurécia – Assentos de Automóvel Lda, genom M.D. Soares och S. Soares, advogadas,

– Portugals regering, genom P. Barros da Costa, H. Gomes Magno och A. Rodrigues, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom P. Caro de Sousa och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18, 63 och 65.3 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (nedan kallat Faurécia) och Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatte- och tullmyndigheten, Portugal), angående påförande av stämpelskatt på kortfristiga penningtransaktioner.

Portugisisk rätt

3 Artikel 1.1 i Código do Imposto do Selo (lagen om stämpelskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, har följande lydelse:

”Stämpelskatt tas ut på alla handlingar, avtal, dokument, värdepapper, papper och andra rättsförhållanden som föreskrivs i [Tabela Geral do Imposto do Selo [(tabell om allmän stämpelskattesats)], inbegripet vederlagsfria överföringar av varor.”

4 I artikel 7.1 och 7.2 i lagen om stämpelskatt föreskrivs följande:

”1. Även följande är undantagna från stämpelskatt:

…

g) finansiella transaktioner, jämte ränta, som varar högst ett år, förutsatt att de uteslutande syftar till att täcka likviditetsbrist och genomförs av riskkapitalbolag till förmån för företag i vilka de äger andelar, samt finansiella transaktioner som genomförs av andra bolag till förmån för bolag som de kontrollerar eller i vilka de äger minst 10 procent av kapitalet med rösträtt eller vars anskaffningsvärde inte understiger 5 000 000 euro, i enlighet med den senast godkända balansräkningen, och finansiella transaktioner till förmån för ett bolag med vilket det föreligger ett kontroll- eller koncernförhållande,

…

2. Artikel 7.1 g och h ska inte tillämpas när en av parterna inte har sitt säte eller sin verkliga ledning i landet, med undantag för situationer där borgenären har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med avseende på vilken ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet som ingåtts med Republiken Portugal är tillämpligt, i vilket fall rätten till undantag från skatteplikt bibehålls, såvida inte borgenären dessförinnan har genomfört den finansiering som föreskrivs i artikel 7.1 g och h, genom transaktioner med kreditinstitut eller finansiella bolag som är etablerade utomlands eller med dotterbolag eller filialer i utlandet till kreditinstitut eller finansiella bolag som är etablerade i landet.”

5 Punkt 17 i tabellen om allmän stämpelskattesats, med rubriken ”Finansiella transaktioner”, har följande lydelse:

”17.1. För användning av krediter i form av medel, tillgångar och andra värden som beviljats på något sätt, inbegripet överlåtelse av fordringar, factoring och likviditetstransaktioner när dessa omfattar någon form av finansiering av förvärvaren, medlemmen eller gäldenären, varvid en förlängning av avtalets löptid alltid ska betraktas som ett nytt beviljande av kredit, upp till dess respektive värde, beroende på löptiden:

…

17.1.4. krediter som används i form av löpande konton, bankkredit eller någon annan form av kredit vars användningstid varken har fastställts eller kunnat fastställas, på det månatliga genomsnitt som erhålls genom att lägga till det dagliga utestående saldot under en månad dividerat med 30 minus 0,04 procent.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 Faurécia, ett bolag etablerat i Portugal, är verksamt inom underleverantörsindustrin för bilar. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ägdes bolaget av bolagen Faurécia Investments SA (99,99 procent) och Financière Faurécia SA (0,01 procent), vilka båda är etablerade i Frankrike och tillhör samma koncern (nedan kallad Faurécia-koncernen).

7 För att säkerställa likviditetsförvaltningen inom Faurécia-koncernen undertecknades ett centraliserat avtal om likviditetsförvaltning (”*cash pooling*”) i februari 2000 mellan enheterna i koncernen, enligt vilket Financière Faurécia skulle ansvara för denna förvaltning. Enligt detta avtal skulle de likviditetsöverskott som genererats av vissa enheter i Faurécia-koncernen överföras, i form av beviljande av räntelån, till Faurécia Investments konto, som därefter med hjälp av dessa medel ansvarade för att täcka behovet av likvida medel hos andra enheter i Faurécia-koncernen.

8 Det var mot denna bakgrund som ett låneavtal ingicks mellan Faurécia, i egenskap av långivare, och Faurécia Investments, i egenskap av låntagare. Enligt detta avtal, som trädde i kraft den 1 januari 2011, beviljade Faurécia bolaget Faurécia Investments ett lån i form av en kredit på högst 65 miljoner euro med möjlighet till förlängning på ett år, mot betalning av ränta beräknad i slutet av varje månad på grundval av det månatliga utnyttjandet av krediten. Avtalet blev föremål för flera senare ändringar, bland annat avseende dess löptid och det maximala lånebeloppet.

9 Efter fyra skattekontroller som genomfördes under år 2019, avseende beskattningsåren 2014–2017, beslutade skattemyndigheten att göra en eftertaxering, eftersom den ansåg att sådana transaktioner genom vilka Faurécia beviljade lån omfattades av stämpelskatt.

10 Efter det att Faurécia hade begärt omprövning av det beslut om eftertaxering som meddelats av skattemyndigheten och denna inte funnit skäl att ändra sitt beslut, väckte Faurécia talan vid Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden) (CAAD), Portugal). Talan grundades på åsidosättande av bland annat principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet för kapital, vilka stadfästs i artiklarna 18 respektive 63 FEUF.

Skiljedomstolen meddelade skiljedom den 3 november 2020, genom vilken den ogillade Faurécias talan. I en tidigare dom av den 6 oktober 2020, som gällde samma parter, samma faktiska omständigheter och som meddelats på grundval av en nationell lagstiftning som inte ändrats, hade nämnda skiljedomstol slagit fast att uttaget av stämpelskatt stred mot den fria rörligheten för kapital.

11 Faurécia överklagade skiljedomen från Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden) (CAAD) av den 3 november 2020 till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal), den hänskjutande domstolen, på den grunden att denna skiljedom strider mot den som samma skiljedomstol hade meddelat den 6 oktober 2020.

12 Den hänskjutande domstolen ska således pröva huruvida de relevanta bestämmelserna i lagen om stämpelskatt är förenliga med unionsrätten. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende preciserat att det undantag från stämpelskatt som föreskrivs i artikel 7.1 g i lagen om stämpelskatt i princip är tillämpligt på de finansiella transaktioner som är aktuella i det nationella målet. Genom artikel 7.2 i lagen om stämpelskatt begränsas emellertid tillämpningsområdet för detta undantag, eftersom det inte är tillämpligt när en av parterna inte har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal.

13 Även om det i artikel 7.2 i lagen om stämpelskatt föreskrivs ett undantag från skatteplikt, är detta undantag endast tillämpligt när borgenären har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med vilken Republiken Portugal har ingått ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet. I förevarande fall har borgenären, det vill säga Faurécia, sitt säte i Portugal, vilket innebär att detta bolag inte omfattas av nämnda undantag.

14 Den hänskjutande domstolen har tillagt att Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden) (CAAD) i skiljedomen av den 6 oktober 2020 fann att artikel 7.2 i lagen om stämpelskatt utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för kapital, eftersom personer med hemvist i andra medlemsstater förlorade möjligheten att, såvitt avser stämpelskatt, komma i åtnjutande av det undantag från skatteplikt som är tillämpligt på lån som upptagits i Portugal.

15 I skiljedomen av den 3 november 2020 ansågs däremot den omständigheten att den person som är skyldig att betala stämpelskatten i förevarande fall är fordringsägaren, det vill säga Faurécia, och inte den gäldenär som är etablerad i Frankrike, vara avgörande för att komma fram till den motsatta slutsatsen jämfört med skiljedomen av den 6 oktober 2020. I skiljedomen av den 3 november 2020 fann Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden) (CAAD) således att borgenärer med hemvist i Portugal, såvitt avser stämpelskatt, inte ska behandlas annorlunda i skattehänseende beroende på låntagarnas nationalitet eller hemvist.

16 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Är artikel 7.2 i [lagen om stämpelskatt], enligt vilken undantaget från stämpelskatt för kortfristiga penningtransaktioner är tillämpligt när dessa transaktioner involverar två enheter med hemvist i Portugal eller när låntagaren har hemvist i Portugal (och borgenären har hemvist i Europeiska unionen), medan det inte är tillämpligt när låntagaren (gäldenären) har hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen och långivaren (borgenären) har hemvist i Portugal, förenlig med principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet för kapital i artiklarna 18, 63 och 65.3 FEUF?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 18, 63 och 65.3 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken kortfristiga penningtransaktioner är undantagna från stämpelskatt när de involverar två enheter som är etablerade i denna medlemsstat eller när låntagaren är etablerad i denna medlemsstat, men inte när långivaren är etablerad i den medlemsstaten och låntagaren är etablerad i en annan medlemsstat.

Tillämpliga principer och friheter

18 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 18 FEUF endast kan tillämpas fristående i sådana fall som omfattas av unionsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i EUF-fördraget (dom av den 18 mars 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatt på kapitalvinster på fast egendom), C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

19 I EUF-fördraget föreskrivs dock bland annat, i artikel 63, en särskild regel om icke-diskriminering på det område som omfattas av fri rörlighet för kapital (dom av den 18 mars 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatt på kapitalvinster på fast egendom), C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 21 och där angiven rättspraxis). Domstolen har dessutom tidigare slagit fast att lån som personer bosatta i landet beviljar personer som inte är bosatta i landet, såsom de lån som är aktuella i det nationella målet, utgör kapitalrörelser som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 63 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 oktober 1999, Sandoz, C-439/97, EU:C:1999:499, punkt 7).

20 Tolkningsfrågan ska därför prövas enbart mot bakgrund av artikel 63 FEUF.

Den fria rörligheten för kapital

21 Artikel 63.1 FEUF medför ett allmänt förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna. Åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i denna medlemsstat från att investera i andra stater utgör sådana restriktioner för kapitalrörelser som är förbjudna enligt nyssnämnda bestämmelse (dom av den 27 april 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

22 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att lagen om stämpelskatt, för det fall lån beviljas av en person med hemvist i Portugal, föreskrev olika beskattningsregler beroende på om låntagaren var bosatt i Portugal eller inte, eftersom undantag från stämpelskatt endast föreskrevs i det förstnämnda fallet.

23 En sådan skillnad i behandling kan medföra att sådana investeringar som beviljande av lån i utlandet blir mindre attraktiva för personer med hemvist i Portugal än investeringar som görs i Portugal. Denna skillnad i behandling har även en restriktiv verkan för låntagare utan hemvist i landet, eftersom den utgör ett hinder för dem att anskaffa kapital i Portugal som låntagare med hemvist i landet inte möter.

24 Det saknar i detta sammanhang betydelse att det enligt den portugisiska lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är den långivare som är etablerad i Portugal och inte den låntagare som är etablerad i en annan medlemsstat som är skyldig att betala stämpelskatten. Den omständigheten att det är mindre attraktivt att utöva den fria rörligheten för kapital på grund av en nationell skattelagstiftning enligt vilken inhemska och gränsöverskridande situationer behandlas olika är i sig tillräcklig för att fastställa att det föreligger en restriktion.

25 Den portugisiska regeringens argument att stämpelskatten inte utgör en skattebörda för långivaren, eftersom det är låntagarna som faktiskt betalar skatten, samtidigt som de i allmänhet har möjlighet att göra avdrag för skattebeloppet inom ramen för vinstskatten, kan inte heller visa att det inte föreligger någon restriktion för den fria rörligheten för kapital.

26 Såsom klaganden i det nationella målet själv har angett i sitt skriftliga yttrande kan det visserligen förhålla sig så, att det i slutändan är låntagaren som får betala stämpelskatten, antingen därför att långivaren påför låntagaren motsvarande belopp eller därför att låntagaren direkt avkrävs skatten för det fall den inte betalas av den skattskyldige. För det första påverkar detta konstaterande emellertid inte den omständigheten att det enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är långivaren som är skyldig att betala stämpelskatten. För det andra har denna lagstiftning, såsom påpekats i punkt 23 ovan, under alla omständigheter en restriktiv verkan inte bara för långivare med hemvist i landet, utan även för låntagare utan hemvist i landet.

27 En sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

28 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska artikel 63 FEUF emellertid inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

29 Det följer av fast rättspraxis att artikel 65.1 a FEUF ska tolkas restriktivt, eftersom den utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital. Denna bestämmelse kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital per automatik är förenlig med fördraget (dom av den 16 november 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalvinster vid överlåtelser av andelar), C-472/22, EU:C:2023:880, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

30 De skillnader i behandling som tillåts enligt artikel 65.1 a FEUF får nämligen enligt punkt 3 i samma artikel varken utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning. Domstolen har således fastställt att sådana skillnader i behandling endast är tillåtna

när de avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller, i det motsatta fallet, när de kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset (dom av den 16 november 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalvinster vid överlåtelse av andelar), C-472/22, EU:C:2023:880, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

31 Enligt domstolens praxis ska frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation bedömas mot bakgrund av såväl det mål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna som föremålet för och innehållet i dessa bestämmelser. Endast de relevanta åtskillnadskriterier som fastställs i den aktuella lagstiftningen ska beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna (dom av den 16 november 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalvinster vid överlåtelser av andelar), C-472/22, EU:C:2023:880, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

32 Varken den hänskjutande domstolen eller den portugisiska regeringen har preciserat målet med det partiella undantag från stämpelskatt som följer av den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet.

33 Vidare grundar sig det enda åtskillnadskriterium som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet på låntagarens hemvistort, eftersom kortfristiga penningtransaktioner är undantagna från stämpelskatt när de involverar två enheter som är etablerade i Portugal eller när låntagaren är etablerad i denna medlemsstat, men inte när låntagaren är etablerad i en annan medlemsstat.

34 Såsom kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, i fråga om stämpelskatt som tas ut i Portugal, förefaller emellertid fallet med ett lån som beviljas en låntagare med hemvist i landet vara jämförbart med fallet med ett lån som beviljas en låntagare utan hemvist i landet, eftersom denna skatt beräknas på grundval av varje enskild transaktion och på vilken en fast skattesats tillämpas, med beaktande av de särskilda omständigheterna kring transaktionen.

35 Med hänsyn till föremålet för och innehållet i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet förefaller den skillnad i behandling som följer av denna inte, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, grunda sig på en objektiv skillnad mellan situationerna.

36 För övrigt har varken den hänskjutande domstolen eller den portugisiska regeringen hänvisat till något tvingande skäl av allmänintresse som motiverar den inskränkning som följer av denna lagstiftning.

37 Av det ovan anförda följer att den fråga som ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken kortfristiga penningtransaktioner är undantagna från stämpelskatt när de involverar två enheter som är etablerade i denna medlemsstat, men inte när låntagaren är etablerad i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken kortfristiga penningtransaktioner är undantagna från stämpelskatt när de involverar två enheter som är etablerade i denna medlemsstat, men inte när låntagaren är etablerad i en annan medlemsstat.

Underskrifter