Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

20 юни 2024 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Член 63 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Гербов налог — Краткосрочни парични операции — Местни и чуждестранни заематели — Различно третиране — Ограничение“

По дело C-420/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) с акт от 24 май 2023 г., постъпил в Съда на 7 юли 2023 г., в рамките на производство по дело

Faurécia — Assentos de Automóvel Lda

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на състава, P. G. Xuereb и A. Kumin (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Faurécia — Assentos de Automóvel Lda, от D. Soares и S. Soares, advogadas,

– за португалското правителство, от P. Barros da Costa, H. Gomes Magno и A. Rodrigues, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от P. Caro de Sousa и W. Roels, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: португалски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 18, 63 и член 65, параграф 3 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Faurécia — Assentos de Automóvel Lda (наричано по-нататък „Faurécia“) и Autoridade Tributária e Aduaneira (данъчна и митническа администрация, Португалия) по повод на налагането на гербов налог върху краткосрочни парични сделки.

Португалското право

3 Член 1, параграф 1 от Código do Imposto do Selo (Кодекс за гербовия налог), в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „CIS“), гласи следното:

„С гербов налог се облагат всички актове, договори, документи, ценни книжа, полици и други факти или правни положения, предвидени в [Tabela Geral do Imposto do Selo (Обща тарифа на гербовия налог)], включително безвъзмездното прехвърляне на акитви“.

4 Според член 7, параграфи 1 и 2 от CIS:

„1. Освободени от гербов налог са и:

[…]

g) финансовите сделки, включително натрупаните по тях лихви, с продължителност не повече от една година, при условие че са предназначени изключително за покриване на недостиг на парични средства и че се извършват от дружества за рисков капитал (SCR) в полза на дружества, в които притежават дялово участие, както и финансовите сделки, извършвани от други дружества в полза на контролирани от тях дружества или на дружества, в които те притежават най-малко 10 % от капитала с право на глас, или чиято стойност на придобиване не е по-малка от 5 000 000 евро в съответствие с последния одобрен баланс, и финансовите сделки, извършени в полза на дружество, с което е налице отношение на контрол или принадлежност към група;

[…]

2. Член 7, параграф 1, букви g) и h) не се прилага, когато седалището или действителното управление на една от участващите страни не се намира на национална територия, с изключение на случаите, в които седалището или действителното управление на кредитора се намира в друга държава членка на Европейския съюз, или в държава, по отношение на която се прилага сключена с Португалската република спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и капитала, като в този случай правото на освобождаване се запазва, освен ако кредиторът предварително е извършил финансирането, предвидено в член 7, параграф 1, букви g) и h), чрез сделки с кредитни институции или финансови дружества, установени в чужбина, или с дъщерни дружества или клонове в чужбина на кредитни институции или финансови предприятия, установени на национална територия“.

5 Точка 17 от Общата тарифа на гербовия налог, озаглавена „Финансови сделки“, гласи следното:

„17.1. За използването на кредита, под формата на парични средства, активи и други ценни книжа, при отпускането на кредит на каквото и да е основание, включително прехвърляне на вземания, факторинг и парични операции, когато те включват всякакъв вид финансиране от страна на приобретателя, на присъединилия се или на длъжника, като удължаването на срока на договора винаги се счита за ново отпускане на кредит до съответния размер, в зависимост от срока:

[…]

17.1.4. кредитът, използван под формата на текуща сметка, овърдрафт или друга форма, чийто срок на използване не е нито определен, нито определяем, върху средната месечна стойност, получена чрез сумиране на дължимите суми ежедневно в продължение на един месец, разделени на 30 — 0,04 %“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

6 Faurécia — установено в Португалия дружество, извършва дейност в промишленост, която обслужва автомобилната. Към момента на настъпване на фактите в основата на спора в главното производство то е притежавано от дружествата Faurécia Investments SA (99,99 %) и Financière Faurécia SA (0,01 %), и двете установени във Франция и принадлежащи към една и съща група (наричана по-нататък „групата Faurécia“).

7 За да се осигури управлението на паричните средства в рамките на групата Faurécia, през февруари 2000 г. между субектите, които са част от групата, е подписан договор за централизирано управление на паричните средства („cash pooling“), по силата на който Financière Faurécia било натоварено с това управление. Според този договор паричните излишъци, генерирани от някои дружества от групата Faurécia, трябва да бъдат прехвърлени, под формата на отпускане на лихвени заеми, по сметката на Faurécia Investments, което впоследствие се задължавало чрез тези средства да задоволява нуждите от парични средства на други дружества от групата Faurécia.

8 Именно в този контекст е сключен договор за кредит между Faurécia, в качеството му на заемодател, и Faurécia Investments, в качеството му на заемател. По силата на този договор, който влиза в сила на 1 януари 2011 г., Faurécia отпуска на Faurécia Investments заем под формата на едногодишен револвиращ кредит с максимален размер от 65 милиона евро, чрез заплащането на лихви, изчислени в края на всеки месец въз основа на ежемесечното усвояване на кредита. Впоследствие посоченият договор е изменян многократно, по-специално що се отнася до срока му и максималния размер на заема.

9 След четири данъчни проверки, извършени през 2019 г. за данъчните 2014—2017 г., данъчната и митническата администрация извършва корекция, като приема, че такива сделки по отпускане на заеми от Faurécia подлежат на облагане с гербов налог.

10 След като жалбата му по административен ред срещу корекцията е отхвърлена, Faurécia сезира Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — CAAD),

Португалия) с жалба, основана по-специално на нарушение на принципите на недопускане на дискриминация и на свободно движение на капитали, прогласени съответно в членове 18 ДФЕС и 63 ДФЕС. На 3 ноември 2020 г. арбитражният съд постановява решение, с което отхвърля жалбата на Faurécia. В предходно решение от 6 октомври 2020 г. обаче, което противопоставя същите страни, за същите факти и въз основа на останало непроменено национално законодателство, посоченият арбитражен съд постановява, че събирането на гербовия налог противоречи на свободното движение на капитали.

11 Faurécia обжалва решението на Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa) — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — CAAD) от 3 ноември 2020 г. пред Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия), който е запитващата юрисдикция, поради противоречие на това решение с постановеното на 6 октомври 2020 г. от същия арбитражен съд.

12 Така запитващата юрисдикция трябва да провери съответстват ли релевантните разпоредби на CIS на правото на Съюза. В това отношение запитващата юрисдикция уточнява, че по принцип предвиденото в член 7, параграф 1, буква g) от CIS освобождаване от гербов налог се прилага за разглежданите в главното производство финансови сделки. Член 7, параграф 2 от CIS обаче ограничавал приложното поле на това освобождаване, тъй като то не се прилага, когато седалището или действителното управление на някоя от участващите страни не е в Португалия.

13 Ако член 7, параграф 2 от CIS предвижда изключение, което изключва освобождаването, това изключение се прилагало само когато кредиторът е със седалище или действително управление в друга държава членка на Съюза, или в държава, с която Португалската република е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и капитала. В случая обаче седалището на кредитора, а именно Faurécia, е в Португалия, поради което това дружество не попадало в обхвата на посоченото изключение.

14 Запитващата юрисдикция добавя, че в решението си от 6 октомври 2020 г. Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — CAAD) приема, че член 7, параграф 2 от CIS ограничава свободното движение на капитали, тъй като местните лица на другите държави членки биха били лишени от възможността да се ползват, що се отнася до гербовия налог, от освобождаването, приложимо към отпуснатите в Португалия заеми.

15 За разлика от това в решението от 3 ноември 2020 г. фактът, че в случая данъчнозадължението за гербовия налог лице е кредиторът, а именно Faurécia, а не длъжникът, който е установен във Франция, бил приет за определящ, за да се стигне до извод, обратен на решението от 6 октомври 2020 г. Така в решението от 3 ноември 2020 г. Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa) — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж — CAAD) постановил, че що се отнася до гербовия налог, кредиторите, които са местни лица в Португалия, не били обект на различно данъчно третиране в зависимост от гражданството или местопребиваването на техните заематели.

16 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместимо ли е правилото, установено в член 7, параграф 2 от [CIS], съгласно което освобождаването от гербов налог, предвидено за краткосрочните касови операции, е приложимо, когато участват две лица, които са местни лица за Португалия, или когато кредитополучателят е местно лице за Португалия (при положение че кредиторът е местно лице за Европейския съюз), но не се прилага, когато кредитополучателят (длъжник) е местно лице за държава — членка на Европейския съюз, а заемодателят (кредитор) е местно лице за Португалия, е в съответствие с принципите на недопускане на дискриминация и свободно движение на капитали, установени в членове 18, 63 и член 65, параграф 3 от ДФЕС?“.

По преюдициалния въпрос

17 С въпроса си по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали членове 18, 63 и член 65, параграф 3 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, по силата на която краткосрочните парични операции са освободени от гербов налог, когато включват два субекта, установени в тази държава членка, или когато заемателят е установен в нея, но не и когато заемодателят е установен в посочената държава членка, а заемателят е установен в друга държава членка.

По приложимите принципи и свободи

18 В началото следва да се припомни, че предназначението на член 18 ДФЕС е да се прилага самостоятелно само за положения, уредени от правото на Съюза, за които ДФЕС не предвижда специални разпоредби за недопускане на дискриминацията (решение от 18 март 2021 г., Autoridade Tributária e Aduaneira (Данък върху инвестиционни доходи), C-388/19, EU:C:2021:212, т. 20 и цитираната съдебна практика).

19 В член 63 обаче Договорът за функционирането на ЕС предвижда по-конкретно специално правило за недопускане на дискриминацията в областта на свободното движение на капитали (решение от 18 март 2021 г., Autoridade Tributária e Aduaneira (Данък върху инвестиционни доходи), C-388/19, EU:C:2021:212, т. 21 и цитираната съдебна практика). Освен това Съдът вече е постановил, че заемите, предоставени от местни на чуждестранни лица, като разглежданите в главното производство, представляват движение на капитали, което попада в приложното поле на член 63 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 14 октомври 1999 г., Sandoz, C-439/97, EU:C:1999:499, т. 7).

20 Ето защо преюдициалният въпрос следва да се разгледа единствено с оглед на член 63 ДФЕС.

По свободното движение на капитали

21 С член 63, параграф 1 ДФЕС по общ начин се забраняват ограниченията върху движението на капитали между държавите членки. Мерките, забранени с тази разпоредба, тъй като представляват ограничения на движението на капитали, включват мерки, които могат да

възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица на тази държава членка да инвестират в други държави (решение от 27 април 2023 г., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, т. 42 и цитираната съдебна практика).

22 В случая от акта за преюдициално запитване става ясно, че при отпускане на заеми от местно за Португалия лице, CIS предвижда различни правила за данъчно облагане в зависимост от това дали заемателят е местно за Португалия лице или не, като само в първия случай е предвидено освобождаване от гербов налог.

23 Такава разлика в третирането може да направи по-малко привлекателни за местните за Португалия лица осъществените в чужбина инвестиции, като отпускането на заеми, в сравнение с осъществените на португалска територия инвестиции. Тази разлика в третирането има и ограничителен ефект по отношение на чуждестранните заемателите, тъй като представлява пречка за набирането на капитали в Португалия, пред която заемателите местни лица не са изправени.

24 В този смисъл е без значение обстоятелството, че според разглежданото в главното производство португалско законодателство лицето, което дължи гербов налог, е заемодателят, установен в Португалия, а не заемателят, установен в друга държава членка. Всъщност обстоятелството, че упражняването на свободното движение на капитали е станало по-малко привлекателно поради национална данъчна уредба, която третира по различен начин вътрешно и трансгранично положение, само по себе си е достатъчно, за да се установи наличието на ограничение.

25 Освен това доводът на португалското правителство, че гербовият налог не представлява данъчна тежест за заемодателя, тъй като заемателите понасят на практика данъка, като същевременно по принцип имат възможност да приспаднат размера му в рамките на данъка върху печалбата, също не може да докаже липсата на ограничение на свободното движение на капитали.

26 Безспорно, както посочва самият жалбоподател в главното производство в писменото си становище, възможно е в крайна сметка заемателят да понесе гербовия налог или защото заемодателят му възлага съответна сума, или защото данъкът се изисква пряко от него в случай на неплащане на този данък от данъчнозадълженото лице. От една страна обаче, тази констатация по никакъв начин не променя факта, че по силата на разглежданата в главното производство национална правна уредба заемодателят дължи гербов налог. От друга страна, при всички положения, както бе посочено в точка 23 от настоящото решение, тази правна уредба има ограничително действие не само по отношение на заемодателите — местни лица, но и по отношение на заемателите — чуждестранни лица.

27 Следователно национална правна уредба като разглежданата в главното производство представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 63 ДФЕС.

28 По силата на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС обаче разпоредбите на член 63 ДФЕС не накърняват правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на своето данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала.

29 От постоянната съдебна практика следва, че член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, доколкото е изключение от основния принцип на свободно движение на капитали, трябва да се тълкува стриктно. Следователно тази разпоредба не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребиват, или от държавата, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (решение от 16 ноември 2023 г., Autoridade Tributária e Aduaneira (Капиталови печалби от прехвърляния на дялове), C-472/22, EU:C:2023:880, т. 27 и цитираната съдебна практика).

30 Всъщност разликите в третирането, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, не трябва по силата на параграф 3 от същия член да бъдат нито средство за произволна дискриминация, нито прикрито ограничение. Поради това Съдът е постановил, че такива разлики в третирането се разрешават единствено когато се отнасят до положения, които не са обективно сходни или, ако това не е така, когато са обосновани от императивно съображение от общ интерес (решение от 16 ноември 2023 г., Autoridade Tributária e Aduaneira (Капиталови печалби от прехвърляния на дялове), C-472/22, EU:C:2023:880, т. 28 и цитираната съдебна практика).

31 От практиката на Съда следва, че сходството между трансгранично и вътрешно за държава членка положение трябва да се преценява, като се държи сметка за целта на съответните национални разпоредби, както и за предмета и съдържанието на последните. За да се прецени дали произтичащата от такава правна уредба разлика в третирането отразява обективна разлика в положенията, трябва да се вземат предвид само релевантните разграничителни критерии, установени от разглежданата правна уредба (решение от 16 ноември 2023 г., Autoridade Tributária e Aduaneira (Капиталови печалби от прехвърляния на дялове), C-472/22, EU:C:2023:880, т. 29 и цитираната съдебна практика).

32 В това отношение, от една страна, нито запитващата юрисдикция, нито португалското правителство уточняват целта, преследвана с частичното освобождаване от гербов налог, което е резултат от разглежданата в главното производство национална правна уредба.

33 От друга страна, единственият разграничителен критерий, установен от разглежданата в главното производство национална правна уредба, се основава на местопребиваването на заемателя, тъй като краткосрочните парични операции са освободени от гербов налог, когато включват два субекта, установени в Португалия, или когато заемателят е установен в тази държава, но не и когато заемателят е установен в друга държава членка.

34 Както обаче отбелязва Комисията в писменото си становище, що се отнася до събирания в Португалия гербов налог, случаят със заем, отпуснат на заемател местно лице, изглежда сходен с този на заем, отпуснат на заемател чуждестранно лице, тъй като този данък се изчислява въз основа на всяка отделна сделка, за която се прилага фиксирана данъчна ставка, като се вземат предвид конкретните обстоятелства по сделката.

35 Така с оглед на предмета и съдържанието на разглежданата в главното производство национална правна уредба произтичащата от нея разлика в третирането не изглежда да почива, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, на обективна разлика в положенията.

36 Впрочем нито запитващата юрисдикция, нито португалското правителство се позовават на императивно съображение от общ интерес, което би обосновало ограничението, породено от тази правна уредба.

37 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, по силата на която краткосрочните парични операции са освободени от гербов налог, когато включват два субекта, установени в тази държава членка, но не и когато заемателят е установен в друга държава членка.

По съдебните разноски

38 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, по силата на която краткосрочните парични операции са освободени от гербов налог, когато включват два субекта, установени в тази държава членка, но не и когато заемателят е установен в друга държава членка.

Подписи