Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

20. juni 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – artikel 63 TEUF – frie kapitalbevægelser – stempelafgifter – kortfristede likviditetstransaktioner – hjemmehørende og ikke-hjemmehørende låntagere – forskellig behandling – restriktion«

I sag C-420/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) ved afgørelse af 24. maj 2023, indgået til Domstolen den 7. juli 2023, i sagen

Faurécia – Assentos de Automóvel Lda

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne P.G. Xuereb og A. Kumin (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Faurécia – Assentos de Automóvel Lda ved advogadas D. Soares og S. Soares,

– den portugisiske regering ved P. Barros da Costa, H. Gomes Magno og A. Rodrigues, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved P. Caro de Sousa og W. Roels, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 TEUF, artikel 63 TEUF og artikel 65, stk. 3, TEUF.

2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (herefter »Faurécia«) på den ene side og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte-, afgifts- og toldmyndighed, Portugal) på den anden side vedrørende pålæggelse af en stempelafgift på kortfristede likviditetstransaktioner.

Portugisisk ret

3 Artikel 1, stk. 1, i Código do Imposto do Selo (lov om stempelafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»Stempelafgift opkræves på alle akter, kontrakter, dokumenter, værdipapirer, papirer og andre retlige forhold eller situationer, der er omfattet af [Tabela Geral do Imposto do Selo (den almindelige tabel over stempelafgifter)], herunder vederlagsfri overdragelse af goder.«

4 Artikel 7, stk. 1 og 2, i loven om stempelafgift bestemmer:

»1. Følgende er ligeledes fritaget for stempelafgift:

[...]

g) finansielle transaktioner, herunder påløbne renter, af en varighed på højst et år, forudsat at de udelukkende har til formål at dække likviditetsmangel, og at de gennemføres af venturekapitalselskaber til selskaber, hvori de besidder kapitalandele, samt andre selskabers finansielle transaktioner til selskaber, som de kontrollerer, selskaber, hvori de besidder mindst 10% af kapitalen med stemmeret, eller selskaber, hvis anskaffelsesværdi ikke er lavere end 5 000 000 EUR i overensstemmelse med den seneste godkendte balance, og finansielle transaktioner, der udføres til fordel for et selskab, med hvilket der er et kontrol- eller koncernforhold

[...]

2. Artikel 7, stk. 1, litra g) og h), finder ikke anvendelse, når en af parterne ikke har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse på det nationale område, med undtagelse af de situationer, hvor kreditor har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en stat, over for hvilken en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning af indkomst og formue, der er indgået med Den Portugisiske Republik, finder anvendelse, i hvilket tilfælde retten til afgiftsfritagelse bevares, medmindre kreditor på forhånd har foretaget den i artikel 7, stk. 1, litra g) og h), omhandlede finansiering gennem transaktioner med kreditinstitutter eller finansielle

selskaber, som er etableret i udlandet, eller med udenlandske filialer eller datterselskaber af kreditinstitutter eller finansielle selskaber, der er etableret på det nationale område.«

5 Punkt 17 i den almindelige tabel over stempelafgifter med overskriften »Finansielle transaktioner« har følgende ordlyd:

»17.1. I forbindelse med anvendelsen af kreditten i form af midler, aktiver og andre værdier i forbindelse med ydelse af kredit, uanset på hvilket grundlag, herunder overdragelse af fordringer, factoring og likviditetstransaktioner, når de indebærer enhver form for finansiering af erhververen, medlemmet eller debitor, idet en forlængelse af aftalens løbetid altid betragtes som en ny ydelse af kredit – op til dens respektive værdi, afhængigt af varigheden:

[...]

17.1.4. kredit i form af kontokurantkonti, kassekredit eller enhver anden form for kredit, hvis brugstid hverken er fast eller kan bestemmes af det månedlige gennemsnit, der opnås ved at addere de skyldige beløb, der er konstateret dagligt i løbet af en måned, divideret med 30 – 0,04%.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 Faurécia, der er et selskab med hjemsted i Portugal, driver virksomhed som underleverandør inden for bilindustrien. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var selskabet ejet af selskaberne Faurécia Investments SA (99,99%) og Financière Faurécia SA (0,01%), som begge havde hjemsted i Frankrig og tilhørte samme koncern (herefter »Faurécia-koncernen«).

7 Med henblik på at sikre likviditetsstyringen inden for Faurécia-koncernen blev der i februar 2000 indgået en aftale om central likviditetsstyring (»cash pooling«) mellem enhederne i denne koncern, i henhold til hvilken Financière Faurécia skulle varetage denne forvaltning. I henhold til denne aftale skulle de overskydende likvide midler, der var genereret af visse enheder i Faurécia-koncernen, overføres i form af tildeling af rentebærende lån til Faurécia Investments konto, som derefter ved hjælp af disse midler skulle dække likviditetsbehovene hos andre enheder i Faurécia-koncernen.

8 Det er i denne sammenhæng, at der blev indgået en låneaftale mellem Faurécia som långiver og Faurécia Investments som låntager. I henhold til denne aftale, som trådte i kraft den 1. januar 2011, ydede Faurécia et lån til Faurécia Investments i form af en etårig revolverende kreditfacilitet op til 65 mio. EUR mod betaling af renter beregnet ved udgangen af hver måned på grundlag af den månedlige udnyttelse af lånet. Aftalen blev efterfølgende ændret flere gange, bl.a. for så vidt angår dens løbetid og det maksimale lånebeløb.

9 Efter fire afgiftskontroller foretaget i 2019 vedrørende regnskabsårene 2014-2017 foretog skatte-, afgifts- og toldmyndigheden en efteropkrævning, idet den fandt, at sådanne lånetransaktioner fra Faurécias side var underlagt stempelafgift.

10 Efter at have fået afslag på sin administrative klage over denne efteropkrævning anlagde Faurécia sag ved Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift – CAAD), Portugal) navnlig på grundlag af en tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling og princippet om frie kapitalbevægelser, der er fastsat i henholdsvis artikel 18 TEUF og 63 TEUF. Voldgiftsretten

afsagde kendelse den 3. november 2020, hvorved den forkastede Faurécias søgsmål. I en tidligere kendelse af 6. oktober 2020, som involverede de samme parter, vedrørende de samme faktiske omstændigheder og på grundlag af en uændret national lovgivning havde voldgiftsretten imidlertid fastslået, at opkrævningen af stempelafgiften var i strid med de frie kapitalbevægelser.

11 Faurécia appellerede kendelsen afsagt af Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift – CAAD)) af 3. november 2020 ved Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal), som er den forelæggende ret, på grundlag af modstriden mellem denne kendelse og kendelsen afsagt af samme voldgiftsret den 6. oktober 2020.

12 Den forelæggende ret skal således efterprøve, om de relevante bestemmelser i loven om stempelafgift er i overensstemmelse med EU-retten. I denne henseende har den forelæggende ret præciseret, at den fritagelse for stempelafgift, der er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra g), i loven om stempelafgift, i princippet finder anvendelse på de i hovedsagen omhandlede finansielle transaktioner. Artikel 7, stk. 2, i loven om stempelafgift begrænser imidlertid anvendelsesområdet for denne fritagelse, idet den ikke finder anvendelse, når en af parterne ikke har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse i Portugal.

13 Selv om artikel 7, stk. 2, i loven om stempelafgift fastsætter en undtagelse til udelukkelsen fra fritagelsen, finder denne undtagelse alene anvendelse, når kreditor har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse i en anden EU-medlemsstat eller i en stat, med hvilken den Portugisiske Republik har indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning af indkomst og formue. I det foreliggende tilfælde har kreditor, dvs. Faurécia, imidlertid hjemsted i Portugal, og selskabet er derfor ikke omfattet af undtagelsen.

14 Den forelæggende ret har tilføjet, at Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift – CAAD)) i kendelsen af 6. oktober 2020 var af den opfattelse, at artikel 7, stk. 2, i loven om stempelafgift udgjorde en restriktion for de frie kapitalbevægelser, eftersom personer med bopæl i andre medlemsstater bliver frataget muligheden for at drage fordel af den fritagelse for stempelafgift, der finder anvendelse på lån optaget i Portugal.

15 I kendelsen af 3. november 2020 blev den omstændighed, at den afgiftspligtige person i det foreliggende tilfælde er kreditoren, dvs. Faurécia, og ikke debitoren med hjemsted i Frankrig, derimod anset for at være afgørende for at nå frem til den modsatte konklusion af konklusionen i kendelsen af 6. oktober 2020. I kendelsen af 3. november 2020 fastslog Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift – CAAD)) således, at kreditorer, som er hjemmehørende i Portugal, for så vidt angår stempelafgiften ikke er genstand for nogen skattemæssig forskelsbehandling alt efter deres låntagers nationalitet eller bopæl.

16 På denne baggrund har Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 7, stk. 2, i [loven om stempelafgift], hvorefter [fritagelsen for stempelafgift på] kortfristede [likviditetstransaktioner finder anvendelse på transaktioner] mellem to enheder, der er hjemmehørende i Portugal, eller hvor låntageren er hjemmehørende på Portugals område (og kreditoren er hjemmehørende i [Unionen]), men ikke [på] transaktioner, hvor låntageren

(skyldneren) er hjemmehørende i en [EU-medlemsstat], og långiveren (kreditoren) er hjemmehørende i Portugal, […] forenelig med princippet om [forbud mod] forskelsbehandling og princippet om fri bevægelighed for kapital som fastsat i artikel 18 TEUF, artikel 63 TEUF og artikel 65, stk. 3, TEUF?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 18 TEUF, artikel 63 TEUF og artikel 65, stk. 3, TEUF skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter kortfristede likviditetstransaktioner er fritaget for stempelafgift, når transaktionerne involverer to enheder, der er etableret i denne medlemsstat, eller når låntageren er etableret i denne medlemsstat, men ikke når långiveren er etableret i denne medlemsstat, og låntageren er etableret i en anden medlemsstat.

Om de principper og friheder, der finder anvendelse

18 Det skal indledningsvis bemærkes, at artikel 18 TEUF kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke EUF-traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (dom af 18.3.2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skat af avancer af fast ejendom), C-388/19, EU:C:2021:212, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

19 EUF-traktaten indeholder bl.a. i artikel 63 en særlig bestemmelse om forbud mod forskelsbehandling på området for de frie kapitalbevægelser (dom af 18.3.2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skat af avancer af fast ejendom), C-388/19, EU:C:2021:212, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har desuden allerede fastslået, at lån som de i hovedsagen omhandlede, der ydes af valutaindlændinge til valutaudlændinge, udgør kapitalbevægelser, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 63 TEUF (jf. i denne retning dom af 14.10.1999, Sandoz, C-439/97, EU:C:1999:499, præmis 7).

20 Det præjudicielle spørgsmål skal derfor alene undersøges i henhold til artikel 63 TEUF.

Om de frie kapitalbevægelser

21 Artikel 63, stk. 1, TEUF indeholder et generelt forbud mod restriktioner af kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne. De foranstaltninger, der er forbudt ved denne bestemmelse, omfatter i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 27.4.2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

22 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at loven om stempelafgift for så vidt angår lån ydet af en person, der var hjemmehørende i Portugal, fastsatte forskellige beskatningsregler, alt efter om låntageren var hjemmehørende i Portugal eller ej, idet fritagelse for stempelafgift kun var fastsat i det førstnævnte tilfælde.

23 En sådan forskelsbehandling kan gøre investeringer, som f.eks. ydelse af lån gennemført i udlandet, mindre attraktive for portugisiske statsborgere end investeringer foretaget på portugisisk område. Denne forskellige behandling har ligeledes en restriktiv virkning for ikke-hjemmehørende låntagere, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital fra Portugal, hvilket er en hindring, som hjemmehørende låntagere ikke støder på.

24 Den omstændighed, at den afgiftspligtige person i henhold til den i hovedsagen omhandlede portugisiske lovgivning er långiveren, der er etableret i Portugal, og ikke låntageren, der er etableret i en anden medlemsstat, er i denne sammenhæng uden betydning. Den omstændighed, at udøvelsen af de frie kapitalbevægelser gøres mindre attraktiv som følge af en national skattelovgivning, der behandler en national situation og en grænseoverskridende situation forskelligt, er således i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre, at der foreligger en restriktion.

25 Endvidere kan den portugisiske regerings argument om, at stempelafgiften ikke udgør en skattebyrde for långiveren med den begrundelse, at det er låntagerne, der faktisk bærer afgiften, samtidig med at de generelt har mulighed for at fradrage beløbet inden for rammerne af skatten på overskud, heller ikke godtgøre, at der ikke foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

26 Det er ganske vist muligt, således som sagsøgeren i hovedsagen selv har anført i sit skriftlige indlæg, at det i sidste ende er låntageren, der bærer stempelafgiften, enten fordi långiver pålægger låntageren at betale et tilsvarende beløb, eller fordi afgiften opkræves direkte af låntageren i tilfælde af den afgiftspligtige persons manglende betaling af denne afgift. Denne konstatering ændrer imidlertid for det første ikke ved den omstændighed, at det i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er långiveren, der er underlagt stempelafgiften. For det andet har denne lovgivning, således som det er anført i denne doms præmis 23, under alle omstændigheder en restriktiv virkning ikke blot for hjemmehørende långivere, men ligeledes for ikke-hjemmehørende låntagere.

27 En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør følgelig en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.

28 Når dette er sagt, griber artikel 63 TEUF i medfør af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, der sondrer mellem skatteydere, der ikke befinder sig i samme situation med hensyn til deres bopælssted eller det sted, hvor deres kapital er investeret.

29 Det følger af fast retspraksis, at artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF som en undtagelse til det grundlæggende princip om frie kapitalbevægelser skal fortolkes strengt. Denne bestemmelse kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de skattepligtige alt afhængigt af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (dom af 16.11.2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalgevinst ved afståelse af kapitalandele), C-472/22, EU:C:2023:880, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

30 Den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, må således ikke, i henhold til denne artikels stk. 3, udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning. Domstolen har derfor fastslået, at en sådan forskellig behandling kun kan tillades, når den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller, i modsat fald, når den

er begrundet i et tvingende alment hensyn (dom af 16.11.2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalgevinst ved afståelse af kapitalandele), C-472/22, EU:C:2023:880, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

31 Ifølge Domstolens faste praksis skal spørgsmålet om, hvorvidt en grænseoverskridende situation kan sammenlignes med en national situation, vurderes under hensyntagen til det formål, der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser, og til genstanden for og indholdet af disse sidstnævnte. Der kan kun tages hensyn til de relevante sondringskriterier i den omhandlede lovgivning med henblik på bedømmelsen af, om den forskellige behandling, der følger af en sådan lovgivning, afspejler objektivt forskellige situationer (dom af 16.11.2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalgevinst ved afståelse af kapitalandele), C-472/22, EU:C:2023:880, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

32 For det første har hverken den forelæggende ret eller den portugisiske regering i denne henseende præciseret det formål, der forfølges med den delvise fritagelse for stempelafgift, der følger af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning.

33 For det andet er det eneste sondringskriterium, som er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, baseret på låntagerens bopæl, eftersom kortfristede likviditetstransaktioner er fritaget for stempelafgift, når de involverer to enheder, der er etableret i Portugal, eller når låntageren er etableret i denne medlemsstat, men er ikke fritaget, når låntageren er etableret i en anden medlemsstat.

34 Som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, synes et lån ydet til en hjemmehørende låntager med hensyn til stempelafgift, der opkræves i Portugal, imidlertid at være sammenligneligt med et lån ydet til en ikke-hjemmehørende låntager, eftersom denne afgift beregnes på grundlag af hver enkelt transaktion, og der anvendes en fast afgiftssats under hensyntagen til transaktionens særlige omstændigheder.

35 Henset til formålet med og indholdet af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning synes den forskellige behandling, der følger heraf, således ikke – med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse – at hvile på objektivt forskellige situationer.

36 I øvrigt har hverken den forelæggende ret eller den portugisiske regering påberåbt sig tvingende almene hensyn, der kan begrunde den restriktion, som denne lovgivning medfører.

37 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter kortfristede likviditetstransaktioner er fritaget for stempelafgift, når de involverer to enheder, der er etableret i denne medlemsstat, men ikke er fritaget, når låntageren er etableret i en anden medlemsstat.

Sagsomkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter kortfristede likviditetstransaktioner er fritaget for stempelafgift, når de involverer to enheder, der er etableret i denne medlemsstat, men ikke er fritaget, når låntageren er etableret i en anden medlemsstat.

Underskrifter