Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 20. junija 2024*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Člen 63 PDEU – Prosti pretok kapitala – Kolkovina – Kratkoročni gotovinski posli – Posojilojemalci rezidenti in nerezidenti – Različno obravnavanje – Omejitev“

V zadevi C-420/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) z odločbo z dne 24. maja 2023, ki je na Sodišče prispela 7. julija 2023, v postopku

Faurécia – Assentos de Automóvel Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, P. G. Xuereb in A. Kumin (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

– za portugalsko vlado P. Barros da Costa, H. Gomes Magno in A. Rodrigues, agenti,

– za Evropsko komisijo P. Caro de Sousa in W. Roels, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: portugalščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18, 63 in 65(3) PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (v nadaljevanju: Faurécia) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava, Portugalska), zaradi kolkovine na kratkoročne gotovinske posle.

Portugalsko pravo

3 Člen 1(1) Código do Imposto do Selo (zakonik o kolkovinah) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: CIS), določa:

„Kolkovina se obračuna za vse akte, pogodbe, listine, vrednostne papirje, pisanja in druga dejstva ali pravne položaje, določene v splošni tarifi za kolkovino [Tabela Geral do Imposto do Selo], vključno z brezplačnimi prenosi premoženja.“

4 Člen 7(1) in (2) CIS določa:

„1. Plačila kolkovine so oproščene tudi:

[…]

(g) finančne transakcije, vključno s pripadajočimi obrestmi, ki trajajo največ eno leto, če so namenjene izključno kritju pomanjkanja denarnih sredstev in če jih izvedejo družbe tveganega kapitala (v nadaljevanju: DTK) v korist družb, v katerih so kapitalsko udeležene; finančne transakcije, ki jih izvedejo druge družbe v korist družb pod njihovim nadzorom ali v katerih imajo najmanj 10 % kapitala s pravico do glasovanja ali katerih nabavna vrednost v skladu z zadnjo potrjeno bilanco stanja ni nižja od 5.000.000 EUR; in finančne transakcije, ki se izvedejo v korist družbe, ki je pod nadzorom ali del skupine;

[…]

2. Člen 7(1)(g) in (h) se ne uporablja, če eden od udeležencev nima sedeža ali dejanske uprave na nacionalnem ozemlju, razen v položajih, v katerih je sedež ali dejanska uprava upnika v drugi državi članici Evropske unije ali v državi, ki je s Portugalsko republiko sklenila konvencijo za izognitev dvojni obdavčitvi dohodka in premoženja, pri čemer v tem primeru velja pravica do oprostitve, razen če je upnik predhodno izvedel financiranje iz člena 7(1)(g) in (h) s transakcijami s kreditnimi institucijami ali finančnimi družbami s sedežem v tujini oziroma s hčerinskimi družbami ali podružnicami kreditnih institucij ali finančnih družb s sedežem na nacionalnem ozemlju, ki se nahajajo v tujini.“

5 Točka 17 splošne tarife za kolkovino z naslovom „Finančne transakcije“ določa:

„17.1. Za uporabo kredita v obliki kapitala, premoženja ali drugih sredstev na podlagi odobritve kredita na kakršni koli podlagi, vključno z odstopom terjatev, odkupom terjatev in gotovinskim poslovanjem, če vključujejo kakršno koli vrsto financiranja prevzemnika, pristopnika ali dolžnika, se podaljšanje trajanja pogodbe vedno šteje za novo odobritev kredita – do njegove ustrezne vrednosti glede na trajanje:

[…]

17.1.4. za kredit, ki se uporablja v obliki tekočega računa, prekoračitve ali v kateri koli drugi obliki, katerega trajanje ni niti določeno niti določljivo, se upošteva mesečno povprečje, ki se izračuna z vsoto dnevno zabeleženih dolgovanih sredstev v enem mesecu, deljeno s 30 – 0,04 %.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 Družba Faurécia s sedežem na Portugalskem je dejavna v avtomobilski dobavni industriji. V času dejanskega stanja spora o glavni stvari je bila v lasti družb Faurécia Investments SA (99,99 %) in Financière Faurécia SA (0,01 %), ki imata obe sedež v Franciji in ki pripadata isti skupini (v nadaljevanju: skupina Faurécia).

7 Za zagotovitev upravljanja denarnih sredstev v okviru skupine Faurécia je bil med subjekti iz skupine februarja 2000 podpisan sporazum o združevanju denarnih sredstev (*cash pooling*), v skladu s katerim je bila za to upravljanje odgovorna družba Financière Faurécia. Na podlagi tega sporazuma je bilo treba presežke denarnih sredstev, ki so jih ustvarili nekateri subjekti skupine Faurécia, v obliki obrestovanih posojil prenesti na račun družbe Faurécia Investments, ki je bila nato zadolžena, da s temi sredstvi upošteva potrebe po denarnih sredstvih drugih subjektov skupine Faurécia.

8 V tem okviru je bila med družbo Faurécia kot posojilodajalko in družbo Faurécia Investments kot posojilojemalko sklenjena posojilna pogodba. Družba Faurécia je na podlagi te pogodbe, ki je začela veljati 1. januarja 2011, družbi Faurécia Investments odobrila posojilo v obliki enoletnega revolving posojila v najvišjem znesku 65 milijonov EUR proti plačilu obresti, izračunanih ob koncu vsakega meseca na podlagi mesečne uporabe kredita. Navedena pogodba je bila pozneje večkrat spremenjena, zlasti glede njenega trajanja in najvišjega zneska posojila.

9 Davčna in carinska uprava je po štirih davčnih revizijah, ki jih je opravila v letu 2019 in ki so se nanašale na poslovna leta od 2014 do 2017, zahtevala plačilo nadomestila, ker je menila, da je treba za transakcije, ki jih je družba Faurécia izvedla z odobritvijo posojila, plačati kolkovine.

10 Družba Faurécia je po tem, ko je bila njena interna pritožba zoper to nadomestilo zavrnjena, pri Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo – CAAD), Portugalska) vložila tožbo, v kateri je med drugim zatrjevala kršitev načel prepovedi diskriminacije in prostega pretoka kapitala iz členov 18 in 63 PDEU. To arbitražno sodišče je 3. novembra 2020 izdalo razsodbo, s katero je tožbo družbe Faurécia zavrnilo. Vendar je navedeno arbitražno sodišče v prejšnji razsodbi z dne 6. oktobra 2020, ki se je nanašala na iste stranke in isto dejansko stanje ter je temeljila na nespremenjeni nacionalni zakonodaji, razsodilo, da je obračunavanje kolkovine v nasprotju s prostim pretokom kapitala.

11 Družba Faurécia je zoper razsodbo Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo – CAAD)) z dne 3. novembra 2020 vložila pritožbo pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska), ki je predložitveno sodišče, v kateri je zatrjevala nasprotovanje te razsodbe razsodbi, ki jo je isto arbitražno sodišče izdalo 6. oktobra 2020.

12 Predložitveno sodišče mora tako preveriti skladnost upoštevnih določb CIS s pravom Unije. Predložitveno sodišče v zvezi s tem pojasnjuje, da se oprostitev plačila kolkovine iz člena 7(1)(g) CIS načeloma uporablja za finančne transakcije iz postopka v glavni stvari. Vendar naj bi člen 7(2) CIS področje uporabe te oprostitve omejil, tako da se ta ne uporablja, če eden od udeležencev nima sedeža ali dejanske uprave na Portugalskem.

13 Čeprav člen 7(2) CIS določa izjemo od izključitve oprostitve, pa naj bi se ta izjema uporabila le, če ima upnik svoj sedež ali dejansko upravo v drugi državi članici ali državi, s katero je Portugalska republika sklenila konvencijo za izognitev dvojni obdavčitvi dohodka in premoženja. V obravnavanem primeru pa naj bi imela upnica, in sicer družba Faurécia, sedež na Portugalskem, zato naj za to družbo navedena izjema ne bi veljala.

14 Predložitveno sodišče dodaja, da je Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem – CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo – CAAD)) v razsodbi z dne 6. oktobra 2020 menilo, da člen 7(2) CIS pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ker naj rezidenti drugih držav članic ne bi bili upravičeni do oprostitve, kar zadeva kolkovino, ki velja za posojila, sklenjena na Portugalskem.

15 V razsodbi z dne 3. novembra 2020 pa naj bi se okoliščina, da je bila zavezanka za plačilo kolkovine upnica, in sicer družba Faurécia, in ne dolžnica s sedežem v Franciji, štela za odločilno za drugačno ugotovitev od tiste iz razsodbe z dne 6. oktobra 2020. Tako naj bi Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa) – CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo – CAAD)) v razsodbi z dne 3. novembra 2020 glede kolkovine razsodilo, da upniki s sedežem na Portugalski niso nikakor drugače obravnavani glede na državljanstvo ali prebivališče oziroma sedež njihovih posojilojemalcev.

16 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali so določbe člena 7(2) [CIS], v skladu s katerimi so kratkoročni gotovinski posli, sklenjeni med dvema subjektoma s sedežem na Portugalskem, ali posli, pri katerih ima posojilojemalec sedež na portugalskem ozemlju (in upnik sedež v Evropski uniji), oproščeni plačila kolkovine, niso pa oproščeni plačila kolkovine posli, pri katerih ima posojilojemalec (dolžnik) sedež v državi članici […] [U]nije, posojilodajalec (upnik) pa sedež na Portugalskem, v skladu z načelom prepovedi diskriminacije in načelom prostega pretoka kapitala iz členov 18, 63 in 65(3) PDEU?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člene 18, 63 in 65(3) PDEU razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države članice, v skladu s katero so kratkoročni gotovinski posli oproščeni plačila kolkovine, če sta vanje vključena subjekta s sedežem v tej državi članici ali če ima v tej državi članici sedež posojilojemalec, niso pa oproščeni, če ima posojilodajalec sedež v navedeni državi članici, posojilojemalec pa ima sedež v drugi državi članici.

Upoštevna načela in svoboščine

18 Najprej je treba spomniti, da se člen 18 PDEU samostojno uporablja le v položajih, urejenih s pravom Unije, za katere Pogodba ne določa posebnih pravil o prepovedi diskriminacije (sodba z dne 18. marca 2021, C-443/19, EU:C:2007:212, točka 20 in navedena sodna praksa).

19 Vendar Pogodba DEU v členu 63 določa predvsem posebno pravilo prepovedi diskriminacije na področju prostega pretoka kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 11. oktobra 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Davek na dobičke iz kapitala od odsvojitve nepremičnin), C-388/19, EU:C:2012:212, točka 21 in navedena sodna praksa). Sodišče je poleg tega že razsodilo, da gre pri posojilih, ki jih rezidenti odobrijo nerezidentom, kot so ta iz postopka v glavni stvari, za pretok kapitala, ki spada na področje uporabe člena 63 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 14. oktobra 1999, Sandoz, C-439/97 EU:C:1999:499, točka 7).

20 Zato je treba vprašanje za predhodno odločanje preučiti izključno z vidika člena 63 PDEU.

Prosti pretok kapitala

21 Člen 63(1) PDEU na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami. Ukrepi, ki so s to določbo prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo ukrepe, ki bi nerezidente lahko odvračali od naložb v državi članici ali ki bi lahko rezidente te države članice odvračali od naložb v drugih državah (sodba z dne 27. aprila 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, točka 42 in navedena sodna praksa).

22 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da so bila v CIS za posojila, ki jih odobrijo portugalski rezidenti, določena različna pravila obdavčitve glede na to, ali je bil posojilojemalec rezident Portugalske ali ne, pri čemer je bila oprostitev plačila kolkovine določena le v prvem primeru.

23 Zaradi takega različnega obravnavanja so lahko za portugalske rezidente naložbe – kot je odobritev posojil – izvedene v tujini, manj privlačne kot naložbe, izvedene na portugalskem ozemlju. Posledica tega različnega obravnavanja je tudi omejevalni učinek v razmerju do posojilojemalcev nerezidentov, ker zanje pomeni oviro pri zbiranju kapitala na Portugalskem, na katero posojilojemalci rezidenti ne naletijo.

24 V tem okviru ni pomembna okoliščina, da je v skladu s portugalsko zakonodajo iz postopka v glavni stvari zavezanec za kolkovino posojilodajalec s sedežem na Portugalskem in ne posojilojemalec s sedežem v drugi državi članici. To, da je lahko uresničevanje prostega pretoka kapitala zaradi nacionalne davčne ureditve, ki različno obravnava notranji in čezmejni položaj, manj privlačno, namreč zadošča za ugotovitev obstoja omejitve.

25 Poleg tega s trditvijo portugalske vlade, da kolkovina za posojilodajalca ne pomeni davčnega bremena, ker dajatev dejansko plačajo posojilojemalci, pri čemer imajo praviloma možnost, da v okviru davka na dobiček odbijejo njen znesek, prav tako ni mogoče dokazati neobstoja omejitve prostega pretoka kapitala.

26 Kot je v pisnih stališčih navedla tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, je sicer res mogoče, da navsezadnje nosi plačilo kolkovine posojilojemalec – bodisi ker posojilodajalec od njega zahteva ustrezen znesek bodisi ker se v primeru, da zavezanec dajatve ne plača, plačilo te dajatve zahteva neposredno od njega. Vendar, prvič, ta ugotovitev ne spremeni dejstva, da je v skladu z nacionalno zakonodajo posojilodajalec tisti, ki je zavezan k plačilu kolkovine. Drugič, kot je bilo navedeno v točki 23 te sodbe, je posledica te ureditve vsekakor omejevalni učinek – ne le za posojilodajalce rezidente, ampak tudi za posojilojemalce nerezidente.

27 Zato nacionalna ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s členom 63 PDEU načeloma prepovedana.

28 Pri tem določbe člena 63 PDEU v skladu s členom 65(1)(a) PDEU ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo upoštevne predpise svoje davčne zakonodaje, ki vzpostavljajo razliko med davčnimi zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na svoje rezidentstvo ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

29 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba člen 65(1)(a) PDEU, ker pomeni odstopanje od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko. Zato te določbe ni mogoče razlagati tako, da je vsaka davčna zakonodaja, v kateri se davčni zavezanci obravnavajo različno glede na kraj njihovega prebivališča oziroma sedeža ali državo, v katero vlagajo svoj kapital, samodejno združljiva s Pogodbo (sodba z dne 16. novembra 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalski dobiček od odsvojitve deležev), C-472/22, EU:C:2023:880, točka 27 in navedena sodna praksa).

30 Različno obravnavanje, ki je dovoljeno s členom 65(1)(a) PDEU, v skladu z odstavkom 3 tega člena namreč ne sme biti niti sredstvo samovoljne diskriminacije niti sredstvo prikritega omejevanja. Sodišče je zato razsodilo, da so taka različna obravnavanja lahko dovoljena le, če se nanašajo na položaje, ki niso objektivno primerljivi, oziroma – v nasprotnem primeru – če so upravičeni z nujnim razlogom v splošnem interesu (sodba z dne 16. novembra 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalski dobiček od odsvojitve deležev), C-472/22, EU:C:2023:880, točka, točka 28 in navedena sodna praksa).

31 V skladu s sodno prakso Sodišča je treba primerljivost čezmejnega položaja z notranjim položajem države članice preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb ter njihovega predmeta in vsebine. Pri presoji, ali je različno obravnavanje, ki izhaja iz take ureditve, odraz tega, da so položaji objektivno različni, je treba upoštevati le upoštevna merila razlikovanja, ki jih določa zadevna ureditev (sodba z dne 16. novembra 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalski dobiček od odsvojitve deležev), C-472/22, EU:C:2023:880, točka točki 29 in 48 ter navedena sodna praksa).

32 V zvezi s tem, prvič, niti predložitveno sodišče niti portugalska vlada nista pojasnila cilja delne oprostitve kolkovine, ki izhaja iz nacionalne ureditve iz postopka v postopku v glavni stvari.

33 Drugič, edino razlikovalno merilo, določeno v nacionalni ureditvi iz postopka v glavni stvari, temelji na kraju prebivališča oziroma sedeža posojilojemalca, saj so kratkoročni gotovinski posli oproščeni plačila kolkovine, če imata vanje vključena subjekta sedež na Portugalskem ali če ima v tej državi članici sedež posojilojemalec, niso pa oproščeni, če ima posojilojemalec sedež v drugi državi članici.

34 Vendar je v zvezi s kolkovino, ki se zaračunava na Portugalskem – kot je v pisnih stališčih navedla Komisija – primer posojila, ki se odobri posojilojemalcu rezidentu, podoben primeru, ki se odobri posojilojemalcu nerezidentu, saj se ta dajatev izračuna na podlagi vsake posamične transakcije, za katero se uporablja fiksna davčna stopnja, pri čemer se upoštevajo posebne okoliščine transakcije.

35 Zato – ob upoštevanju cilja in vsebine nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari – različno obravnavanje, ki izhaja iz te ureditve, očitno ne temelji na objektivni različnosti položajev, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

36 Poleg tega niti predložitveno sodišče niti portugalska vlada nista navedla nobenega nujnega razloga v splošnem interesu, ki bi utemeljeval omejitev, ki jo povzroča ta ureditev.

37 Na podlagi navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere so kratkoročni gotovinski posli oproščeni plačila kolkovine, če sta vanje vključena subjekta s sedežem v tej državi članici, niso pa oproščeni, če ima posojilojemalec sedež v drugi državi članici.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Na podlagi navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere so kratkoročni gotovinski posli oproščeni plačila kolkovine, če sta vanje vključena subjekta s sedežem v tej državi članici, niso pa oproščeni, če ima posojilojemalec sedež v drugi državi članici.

Podpisi