



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

20. lipnja 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Članak 63. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Administrativne pristojbe – Kratkoročne gotovinske transakcije – Rezidentni i nerezidentni zajmoprimci – Različiti tretman – Ograničenje”

U predmetu C-420/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal), odlukom od 24. svibnja 2023., koju je Sud zaprimio 7. srpnja 2023., u postupku

Faurécia – Assentos de Automóvel Lda

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, P. G. Xuereb i A. Kumin (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društvo Faurécia – Assentos de Automóvel Lda, M. D. Soares i S. Soares, *advogadas*,
- za portugalsku vladu, P. Barros da Costa, H. Gomes Magno i A. Rodrigues, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, P. Caro de Sousa i W. Roels, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: portugalski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 18. i 63. te članka 65. stavka 3. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (u daljnjem tekstu: Faurécia) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) u vezi s određivanjem administrativne pristojbe na kratkoročne gotovinske transakcije.

Portugalsko pravo

- 3 Članak 1. stavak 1. Códiga do Imposto do Selo (Zakonik o administrativnim pristojbama), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: CIS), glasi kako slijedi:

„Administrativne pristojbe se naplaćuju na sve akte, ugovore, dokumente, vrijednosne papire, isprave i druge činjenice ili pravne situacije predviđene u [Tabeli Geral do Imposto do Selo (Opća tarifa za administrativne pristojbe)], uključujući prijenose imovine bez naknade.”

- 4 U skladu s člankom 7. stavcima 1. i 2. CIS-a:

„1. Od plaćanja administrativne pristojbe također su oslobođene:

[...]

- (g) financijske transakcije, uključujući pripadajuće kamate, u razdoblju koje nije dulje od godine dana, pod uvjetom da su namijenjene isključivo pokrivanju gotovinskih manjkova i da ih provode društva rizičnog kapitala (SCR) u korist društava u kojima drže udjele, kao i financijske transakcije koje izvrše druga društva u korist onih društava kojima upravljaju ili društava u kojima imaju najmanje 10 % kapitala s pravom glasa ili čija vrijednost preuzimanja nije manja od 5 000 000 eura, u skladu s posljednjom odobrenom bilancom, te financijske transakcije izvršene u korist društva s kojim su u odnosu kontrole ili grupe;

[...]

2. Članak 7. stavak 1. točke (g) i (h) ne primjenjuju se ako jedan od intervenijenata nema sjedište ili stvarnu upravu na državnom području, osim u situacijama u kojima vjerovnik ima sjedište ili svoju stvarnu upravu u drugoj državi članici Europske unije ili u državi na koju se primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine sklopljen s Portugalskom Republikom, u kojem se slučaju zadržava pravo na oslobođenje, osim ako je vjerovnik prethodno osigurao financiranje iz članka 7. stavka 1. točaka (g) i (h) transakcijama s kreditnim institucijama ili financijskim društvima s poslovnim nastanom u inozemstvu ili s društvima kćerima ili podružnicama u inozemstvu kreditnih ili financijskih društava s poslovnim nastanom na državnom području.”

- 5 Točka 17. Opće tarife za administrativne pristojbe, naslovljena „Financijske transakcije”, glasi kako slijedi:

„17.1. Za uporabu kredita u obliku sredstava, imovine i drugih vrijednosti na temelju odobrenog kredita na bilo kojoj osnovi, uključujući ustupanje potraživanja, faktoring i gotovinske transakcije, ako uključuju bilo kakvo financiranje stjecatelja, člana ili dužnika, pri čemu se produljenje trajanja ugovora uvijek smatra novim odobravanjem kredita – do visine njegove vrijednosti, ovisno o trajanju:

[...]

17.1.4. kredit koji se koristi u obliku iznosa na tekućem računu, prekoračenja na bankovnom računu ili u bilo kojem drugom obliku, a čije trajanje nije određeno niti se može odrediti, na temelju mjesečnog prosjeka dobivenog tako da se tijekom jednog mjeseca zbrajaju svakodnevno utvrđeni dugovani iznosi koji se podijele s 30 – 0,04 %.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 6 Faurécia, društvo sa sjedištem u Portugalu, djeluje u industriji dobavljača automobila. U vrijeme nastanka činjenica iz kojih proizlazi spor u glavnom postupku, bilo je u vlasništvu društava Faurécia Investments SA (99,99 %) i Financière Faurécia SA (0,01 %), koja oba imaju sjedište u Francuskoj i pripadaju istoj grupi (u daljnjem tekstu: grupa Faurécia).
- 7 Kako bi se osiguralo upravljanje novčanim tokovima unutar grupe Faurécia, subjekti te grupe potpisali su u veljači 2000. sporazum o centraliziranom upravljanju novčanim tokovima („cash pooling”), na temelju kojeg je za to upravljanje zadužen Financière Faurécia. U skladu s tim sporazumom, višak novca koji su ostvarili određeni subjekti grupe Faurécia trebalo je, u obliku dodjele zajmova, prenijeti na račun društva Faurécia Investments koje se zatim, putem tih sredstava, bavilo gotovinskim potrebama drugih subjekata grupe Faurécia.
- 8 U tom je kontekstu društvo Faurécia, zajmodavac, sklopilo ugovor o zajmu s društvom Faurécia Investments, zajmoprimcem. Na temelju tog ugovora, koji je stupio na snagu 1. siječnja 2011., društvo Faurécia odobrilo je društvu Faurécia Investments zajam u obliku jednogodišnjeg obnovljivog kredita u iznosu od najviše 65 milijuna eura, uz plaćanje kamata izračunanih na kraju svakog mjeseca na temelju mjesečne upotrebe kredita. Navedeni ugovor nekoliko je puta naknadno izmijenjen, osobito u pogledu njegova trajanja i najvećeg iznosa zajma.
- 9 Nakon četiriju poreznih nadzora provedenih tijekom 2019., koji su se odnosili na poslovne godine 2014. do 2017., porezna i carinska uprava provela je ispravak smatrajući da se na takve transakcije kojima društvo Faurécia dodjeljuje zajmove plaćaju administrativne pristojbe.
- 10 Nakon što je njegov remonstrativni pravni lijek protiv tog rješenja odbijen, društvo Faurécia pokrenulo je postupak pred Tribunalom Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu – CAAD), Portugal) na osnovi, osobito, povrede načela nediskriminacije i slobodnog kretanja kapitala koja su propisana člancima 18. odnosno 63. UFEU-a. Taj je arbitražni sud 3. studenoga 2020. donio odluku kojom je odbio tužbu društva Faurécia. Međutim, u ranijoj odluci od 6. listopada 2020.

donesenom u pogledu istih stranaka, istih činjenica i na temelju nacionalnog zakonodavstva koje se nije mijenjalo, navedeni arbitražni sud presudio je da je naplata administrativne pristojbe protivna slobodnom kretanju kapitala.

- 11 Društvo Faurécia podnijelo je žalbu protiv odluke Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu – CAAD)) od 3. studenoga 2020. pred Supremo Tribunalom Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal), sudom koji je uputio zahtjev, na temelju suprotnosti te odluke s odlukom koju je isti arbitražni sud donio 6. listopada 2020.
- 12 Sud koji je uputio zahtjev stoga mora provjeriti usklađenost relevantnih odredbi CIS-a s pravom Unije. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se, načelno, oslobođenje od administrativne pristojbe predviđeno člankom 7. stavkom 1. točkom (g) CIS-a primjenjuje na financijske transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku. Međutim, člankom 7. stavkom 2. CIS-a ograničava se područje primjene tog oslobođenja, s obzirom na to da se ono ne primjenjuje ako jedan od intervenijenata nema sjedište ili stvarnu upravu u Portugalu.
- 13 Iako je člankom 7. stavkom 2. CIS-a predviđena iznimka od isključenja od oslobođenja, ta se iznimka primjenjuje samo ako vjerovnik ima sjedište ili stvarnu upravu u drugoj državi članici Unije ili u državi s kojom je Portugalska Republika sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine. U ovom slučaju vjerovnik, to jest društvo Faurécia, ima sjedište u Portugalu, tako da to društvo nije obuhvaćeno navedenom iznimkom.
- 14 Sud koji je uputio zahtjev dodaje da je, u odluci od 6. listopada 2020., Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu – CAAD)) smatrao da se člankom 7. stavkom 2. CIS-a ograničava slobodno kretanje kapitala jer je rezidentima drugih država članica uskraćena mogućnost da se u pogledu administrativne pristojbe koriste oslobođenjem primjenjivim na zajmove ugovorene u Portugalu.
- 15 Suprotno tomu, u odluci od 3. studenoga 2020. činjenica da je u ovom slučaju obveznik administrativne pristojbe vjerovnik, to jest društvo Faurécia, a ne dužnik sa sjedištem u Francuskoj, smatrala se odlučujućom za donošenje zaključka suprotnog onomu iz odluke od 6. listopada 2020. Tako je u odluci od 3. studenoga 2020. Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu – CAAD)) presudio da, u pogledu administrativne pristojbe, vjerovnici sa sjedištem u Portugalu ne podliježu nikakvom različitom poreznom tretmanu ovisno o državljanstvu ili boravištu njihovih zajmoprimaca.
- 16 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Jesu li u skladu s načelima nediskriminacije i slobodnog kretanja kapitala iz članka 18., članka 63. i članka 65. stavka 3. UFEU-a odredbe članka 7. stavka 2. [CIS-a], na temelju kojih se oslobođenje od administrativnih pristojbi predviđeno za kratkoročne gotovinske transakcije primjenjuje ako one uključuju dva subjekta koji su rezidenti u Portugalu ili ako je zajmoprimac rezident na portugalskom državnom području (a vjerovnik je rezident u Europskoj uniji), ali ne i ako je zajmoprimac (dužnik) rezident države članice [U]nije, a zajmodavac (vjerovnik) rezident u Portugalu?“

O prethodnom pitanju

- 17 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 18. i 63. te članak 65. stavak 3. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice na temelju kojeg su kratkoročne gotovinske transakcije oslobođene od administrativne pristojbe kada uključuju dva subjekta koji su rezidenti u toj državi članici ili kada je zajmoprimac rezident u njoj, ali nisu kada je zajmodavac rezident u navedenoj državi članici, ali zajmoprimac u drugoj državi članici.

Primjenjiva načela i slobode

- 18 Uvodno valja podsjetiti na to da se članak 18. UFEU-a samostalno primjenjuje samo u situacijama uređenima pravom Unije za koje UFEU ne predviđa posebna pravila o nediskriminaciji (presuda od 18. ožujka 2021., *Autoridade Tributária e Aduaneira (Porez na kapitalne dobitke od imovine)*, C-388/19, EU:C:2021:212, t. 20. i navedena sudska praksa).
- 19 No, UFEU među ostalim u članku 63. predviđa posebno pravilo o nediskriminaciji u području koje se odnosi na slobodno kretanje kapitala (presuda od 18. ožujka 2021., *Autoridade Tributária e Aduaneira (Porez na kapitalne dobitke od imovine)*, C-388/19, EU:C:2021:212, t. 21. i navedena sudska praksa). Osim toga, Sud je već presudio da su zajmovi koje rezidenti daju nerezidentima, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, kretanje kapitala koje ulazi u područje primjene članka 63. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 14. listopada 1999., *Sandoz*, C-439/97, EU:C:1999:499, t. 7.).
- 20 Stoga prethodno pitanje valja razmotriti samo s obzirom na članak 63. UFEU-a.

Slobodno kretanje kapitala

- 21 Člankom 63. stavkom 1. UFEU-a općenito se zabranjuju prepreke kretanju kapitala među državama članicama. Mjere zabranjene tom odredbom, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi članici ili mogu odvratiti rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presuda od 27. travnja 2023., *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 42. i navedena sudska praksa).
- 22 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su se u CIS-u predviđala, u slučaju da zajam daje portugalski rezident, različita pravila oporezivanja ovisno o tome je li zajmoprimac rezident u Portugalu ili ne, pri čemu je oslobođenje od plaćanja administrativne pristojbe bilo predviđeno samo u prvom slučaju.
- 23 Takva razlika u tretmanu može portugalskim rezidentima ulaganja poput davanja zajmova učiniti manje privlačnima u inozemstvu u odnosu na ulaganja provedena na portugalskom državnom području. Ta razlika u tretmanu također ima ograničavajući učinak u pogledu nerezidentnih zajmoprimaca jer im predstavlja prepreku prikupljanju kapitala u Portugalu s kojom se rezidentni zajmoprimci ne susreću.
- 24 U tom kontekstu nije relevantna okolnost da je prema portugalskom zakonodavstvu o kojem je riječ u glavnom postupku obveznik administrativne pristojbe zajmodavac koji je rezident u Portugalu, a ne zajmoprimac koji je rezident u drugoj državi članici. Naime, činjenica da je

ostvarivanje slobodnog kretanja kapitala učinjeno manje privlačnim zbog nacionalnog poreznog propisa koji različito tretira unutarnju i prekograničnu situaciju dovoljna je kao takva da se utvrdi postojanje ograničenja.

- 25 Osim toga, argumentom portugalske vlade prema kojem administrativna pristojba nije porezno opterećenje za zajmodavca ne dokazuje se nepostojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala jer su zajmoprimci ti koji stvarno snose porezno opterećenje, pri čemu načelno imaju mogućnost odbiti iznos tog poreza u okviru poreza na dobit.
- 26 Točno je da je moguće, kao što je to u svojim pisanim očitovanjima naveo sam tužitelj u glavnom postupku, da će u konačnici zajmoprimac biti taj koji snosi administrativnu pristojbu, bilo zato što mu zajmodavac nalaže odgovarajući iznos bilo zato što se porez izravno potražuje od njega u slučaju da porezni obveznik ne plati taj porez. Međutim, s jedne strane, to utvrđenje ni na koji način ne mijenja činjenicu da je, na temelju nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, zajmodavac taj koji podliježe plaćanju administrativne pristojbe. S druge strane, u svakom slučaju, kao što je to istaknuto u točki 23. ove presude, taj propis proizvodi ograničavajući učinak ne samo u odnosu na rezidentne zajmodavce nego i u pogledu nerezidentnih zajmoprimaca.
- 27 Stoga nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je načelno zabranjeno člankom 63. UFEU-a.
- 28 S obzirom na tu činjenicu, u skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, odredbe članka 63. UFEU-a ne narušavaju pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog zakonodavstva kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja svojeg kapitala.
- 29 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se članak 65. stavak 1. točka (a) UFEU-a mora usko tumačiti jer predstavlja odstupanje od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala. Prema tome, ta se odredba ne može tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom (presuda od 16. studenoga 2023., *Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalni dobiti od prijenosa poslovnih udjela)*, C-472/22, EU:C:2023:880, t. 27. i navedena sudska praksa).
- 30 Naime, razlike u postupanju dopuštene člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a ne smiju – na temelju stavka 3. tog članka – biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja. Sud je tako presudio da takve razlike u postupanju mogu biti dopuštene samo ako se odnose na situacije koje nisu objektivno usporedive ili, u suprotnom slučaju, ako su opravdane važnim razlogom u općem interesu (presuda od 16. studenoga 2023., *Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalni dobiti od prijenosa poslovnih udjela)*, C-472/22, EU:C:2023:880, t. 28. i navedena sudska praksa).
- 31 Prema sudskoj praksi Suda, usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije države članice treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredbi kao i predmetu i sadržaju tih odredbi. Samo se relevantni kriteriji razlikovanja utvrđeni predmetnim propisom moraju uzeti u obzir kako bi se ocijenilo odražava li različit tretman koji proizlazi iz takvog propisa situacije koje su objektivno različite (presuda od 16. studenoga 2023., *Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalni dobiti od prijenosa poslovnih udjela)*, C-472/22, EU:C:2023:880, t. 29. i navedena sudska praksa).

- 32 U tom pogledu, s jedne strane, ni sud koji je uputio zahtjev ni portugalska vlada nisu pojasnili cilj djelomičnog oslobođenja od administrativne pristojbe koje proizlazi iz nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku.
- 33 S druge strane, jedini kriterij razlikovanja utvrđen nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku temelji se na mjestu boravišta zajmoprimca, s obzirom na to da su kratkoročne gotovinske transakcije oslobođene od administrativne pristojbe ako uključuju dva subjekta koja su rezidenti u Portugalu ili kada je zajmoprimac rezident u toj državi članici, ali ne i kada je zajmoprimac rezident u drugoj državi članici.
- 34 Međutim, kao što je to Komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima, u pogledu administrativne pristojbe naplaćene u Portugalu, čini se da je slučaj zajma odobrenog rezidentnom zajmoprimcu usporediv sa slučajem zajma odobrenog nerezidentnom zajmoprimcu jer se taj porez izračunava na osnovi svake pojedinačne transakcije na koju se primjenjuje fiksna porezna stopa, uzimajući u obzir posebne okolnosti transakcije.
- 35 Tako, s obzirom na predmet i sadržaj nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, ne čini se da se razlika u tretmanu koja iz njega proizlazi temelji, podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, na objektivnoj razlici između situacija.
- 36 Uostalom, ni sud koji je uputio zahtjev ni portugalska vlada nisu naveli važan razlog u općem interesu kojim bi se opravdalo ograničenje uzrokovano tim propisom.
- 37 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice na temelju kojeg su kratkoročne gotovinske transakcije oslobođene od administrativne pristojbe kada uključuju dva subjekta koja su rezidenti u toj državi članici, ali nisu kada je zajmoprimac rezident u drugoj državi članici.

Troškovi

- 38 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice na temelju kojeg su kratkoročne gotovinske transakcije oslobođene od administrativne pristojbe kada uključuju dva subjekta koja su rezidenti u toj državi članici, ali nisu kada je zajmoprimac rezident u drugoj državi članici.

Potpisi