



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 20. júna 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Článok 63 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Kolkový poplatok – Krátkodobé peňažné transakcie – Dlhníci rezidenti a nerezidenti – Rozdielne zaobchádzanie – Obmedzenie“

Vo veci C-420/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) z 24. mája 2023 a doručený Súdnemu dvoru 7. júla 2023, ktorý súvisí s konaním:

Faurécia – Assentos de Automóvel Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory T. von Danwitz, sudcovia P.G. Xuereb a A. Kumin (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Faurécia – Assentos de Automóvel Lda, v zastúpení: M. D. Soares a S. Soares, advogadas,
- portugalská vláda, v zastúpení: P. Barros da Costa, H. Gomes Magno a A. Rodrigues, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: P. Caro de Sousa a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

* Jazyk konania: portugálčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 18 a 63 ZFEÚ, ako aj článku 65 ods. 3 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (ďalej len „Faurécia“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňová a colná správa, Portugalsko) vo veci uloženia kolkového poplatku za krátkodobé peňažné transakcie.

Portugalské právo

- 3 Článok 1 ods. 1 Código do Imposto do Selo (zákon o kolkových poplatkoch) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „CIS“) znie:

„Kolkový poplatok sa vyberá za všetky úkony, zmluvy, dokumenty, cenné papiere a iné právne skutočnosti alebo situácie, ktoré sú uvedené v [Tabela Geral do Imposto do Selo (Všeobecný sadzobník kolkových poplatkov), vrátane bezplatných prevodov majetku.“

- 4 Podľa článku 7 ods. 1 a 2 CIS:

„1. Od kolkového poplatku sú oslobodené tiež:

...

- g) finančné transakcie vrátane príslušných úrokov s dobou trvania nepresahujúcou jeden rok za predpokladu, že sú určené výlučne na pokrytie nedostatku likvidity a boli uskutočnené spoločnosťami rizikového kapitálu (SCR) v prospech spoločností, v ktorých majú účasť, ako aj finančné transakcie uskutočnené inými spoločnosťami v prospech spoločností, ktoré ovládajú alebo v ktorých vlastnia aspoň 10 % základného imania s hlasovacími právami alebo ktorých akvizičná hodnota nie je nižšia ako 5 000 000 eur, v súlade s poslednou schválenou súvahou, a finančné transakcie uskutočnené v prospech spoločnosti, s ktorou existuje vzťah ovládania alebo skupiny;

...

2. Článok 7 ods. 1 písm. g) a h) sa neuplatní, ak jeden z účastníkov nemá svoje sídlo alebo skutočné vedenie podniku na vnútroštátnom území, s výnimkou situácií, keď veriteľ má svoje sídlo alebo skutočné vedenie podniku v inom členskom štáte Európskej únie alebo v štáte, voči ktorému sa uplatňuje dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia príjmu a majetku uzavretá s Portugalskou republikou, pričom v takom prípade zostáva právo na oslobodenie od poplatku zachované, s výnimkou prípadu, keď veriteľ vopred uskutočnil financovanie podľa článku 7 ods. 1 písm. g) a h) prostredníctvom transakcií s úverovými inštitúciami alebo finančnými spoločnosťami usadenými v zahraničí, alebo so zahraničnými dcérskymi spoločnosťami, alebo pobočkami úverových inštitúcií alebo finančných spoločností usadených v tuzemsku.“

- 5 Bod 17 Všeobecného sadzobníka kolkových poplatkov s názvom „Finančné transakcie“ znie:

„17.1. Na účel použitia úveru vo forme peňažných prostriedkov, majetku a iných cenných papierov na základe poskytnutia úveru z akéhokoľvek titulu vrátane postúpenia pohľadávok, faktoringu a peňažných operácií, ak zahŕňajú akýkoľvek druh financovania postupníka, člena alebo dlžníka, pričom predĺženie trvania zmluvy sa vždy považuje za nové poskytnutie úveru – do výšky príslušnej hodnoty v závislosti od dĺžky trvania:

...

17.1.4. úver použitý formou bežného účtu, prečerpania alebo akoukoľvek inou formou, ktorého doba čerpania nie je určená ani určiteľná, na základe mesačného priemeru získaného sčítaním dlhovaných zostatkov zistených denne počas jedného mesiaca a vydelení 30 – 0,04 %.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 6 Faurécia, spoločnosť so sídlom v Portugalsku, pôsobí v odvetví subdodávok motorových vozidiel. V čase skutkových okolností sporu vo veci samej bola táto spoločnosť vlastnená spoločnosťami Faurécia Investments SA (99,99 %) a Financière Faurécia, SA (0,01 %), usadenými vo Francúzsku a patriacimi do tej istej skupiny (ďalej len „skupina Faurécia“).
- 7 S cieľom zabezpečiť správu peňažných prostriedkov skupiny Faurécia bola vo februári 2000 medzi subjektmi tejto skupiny podpísaná zmluva o centralizovanej správe peňažných prostriedkov („cash pooling“), na základe ktorej bola touto správou poverená Financière Faurécia. Podľa tejto zmluvy mali byť peňažné prebytky, ktoré boli vytvorené určitými subjektmi skupiny Faurécia, prevedené formou poskytnutia úročených pôžičiek na účet spoločnosti Faurécia Investments, ktorá následne prostredníctvom týchto prostriedkov zabezpečovala potrebnú likviditu iných subjektov skupiny Faurécia.
- 8 V tomto kontexte uzavrela Faurécia ako veriteľ so spoločnosťou Faurécia Investments ako dlžníkom zmluvu o úvere. Podľa tejto zmluvy, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2011, Faurécia poskytla spoločnosti Faurécia Investments pôžičku vo forme jednoročného revolvingového úveru do maximálnej výšky 65 miliónov eur za úroky, ktoré sa vypočítajú na konci každého mesiaca na základe mesačného čerpania úveru. Uvedená zmluva bola následne viackrát zmenená, najmä pokiaľ ide o jej trvanie a maximálnu výšku úveru.
- 9 V nadväznosti na štyri daňové kontroly vykonané v priebehu roka 2019, ktoré sa týkali obdobia rokov 2014 až 2017, daňová a colná správa vydala dodatočný platobný výmer, pričom sa domnievala, že takéto transakcie poskytnutia úverov spoločnosťou Faurécia podlieha kolkovému poplatku.
- 10 Po zamietnutí opravného prostriedku, ktorý Faurécia podala proti tomuto platobnému výmeru, sa posledná uvedená spoločnosť obrátila so žalobou na Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Arbitrážny súd pre daňové spory (Centrum správnej arbitráže – CAAD), Portugalsko], v ktorej namietala najmä porušenie zásad zákazu diskriminácie a voľného pohybu kapitálu zakotvených v článkoch 18 a 63 ZFEÚ. Tento rozhodcovský súd vydal 3. novembra 2020 rozsudok, ktorým zamietol žalobu spoločnosti Faurécia. V skoršom rozsudku zo 6. októbra 2020, ktorý sa týkal tých istých účastníkov

konania, rovnakých skutkov a vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá zostala nezmenená, však uvedený rozhodcovský súd rozhodol, že výber kolkového poplatku je v rozpore s voľným pohybom kapitálu.

- 11 Faurécia podala proti rozsudku z 3. novembra 2020, Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Arbitrážny súd pre daňové spory (Centrum správnej arbitráže – CAAD)], z 3. novembra 2020, odvolanie na Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko), vnútroštátny súd v prejednávanej veci, v ktorom poukazuje na rozpor tohto rozsudku s rozsudkom vydaným tým istým súdom 6. októbra 2020.
- 12 Vnútroštátny súd tak musí overiť súlad relevantných ustanovení CIS s právom Únie. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti spresňuje, že oslobodenie od kolkového poplatku stanovené v článku 7 ods. 1 písm. g) CIS sa v zásade uplatňuje na finančné transakcie dotknuté vo veci samej. Článok 7 ods. 2 CIS však obmedzuje pôsobnosť tohto oslobodenia, keďže sa oslobodenie neuplatní, ak jeden z účastníkov nemá svoje sídlo alebo skutočné vedenie podniku v Portugalsku.
- 13 Hoci článok 7 ods. 2 CIS stanovuje výnimku z vylúčenia oslobodenia, táto výnimka sa uplatňuje len vtedy, ak má veriteľ svoje sídlo alebo skutočné vedenie podniku v inom členskom štáte Európskej únie alebo v štáte, s ktorým Portugalská republika uzavrela dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov a majetku. V prejednávanej veci však veriteľ, teda Faurécia, má svoje sídlo v Portugalsku, a tak na túto spoločnosť sa uvedená výnimka nevzťahuje.
- 14 Vnútroštátny súd dodáva, že Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Arbitrážny súd pre daňové spory (Centrum správnej arbitráže – CAAD)] 6. októbra 2020 usúdil, že článok 7 ods. 2 CIS predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, keďže rezidenti iných členských štátov sú zbavení možnosti využiť, pokiaľ ide o kolkový poplatok, oslobodenie od poplatkov uplatniteľné na úvery poskytnuté v Portugalsku.
- 15 Naproti tomu v rozsudku z 3. novembra 2020 sa skutočnosť, že v prejednávanej veci je subjektom povinným platiť kolkový poplatok veriteľ, teda Faurécia, a nie dlžník so sídlom vo Francúzsku, považovala za rozhodujúcu na vyvodenie opačného záveru, než je záver vyvodený v rozsudku zo 6. októbra 2020. V rozsudku z 3. novembra 2020 tak Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Arbitrážny súd pre daňové spory (Centrum správnej arbitráže – CAAD)] rozhodol, že pokiaľ ide o kolkový poplatok, veritelia so sídlom v Portugalsku nie sú predmetom žiadneho rozdielného daňového zaobchádzania na základe štátnej príslušnosti alebo bydliska ich dlžníkov.
- 16 Za týchto podmienok Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je so zásadami zákazu diskriminácie a voľného pohybu kapitálu, stanovenými v článkoch 18 a 63 ZFEÚ, ako aj v článku 65 ods. 3 ZFEÚ, zlučiteľné pravidlo článku 7 ods. 2 [CIS], podľa ktorého oslobodenie od kolkového poplatku stanovené pre krátkodobé peňažné transakcie sa uplatní vtedy, ak sa tieto transakcie uskutočňujú medzi dvoma subjektmi so sídlom v Portugalsku, alebo ak má dlžník sídlo v tomto štáte (a veriteľ sídlo v Európskej únii), ale neuplatní sa, ak má dlžník sídlo v členskom štáte Európskej únie... a veriteľ sídlo v Portugalsku?“

O prejudiciálnej otázke

- 17 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 18 a 63 ZFEÚ, ako aj článok 65 ods. 3 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sú krátkodobé peňažné transakcie oslobodené od kolkového poplatku, ak sú uskutočnené medzi dvoma subjektmi usadenými v tomto členskom štáte alebo ak je dlžník usadený v tomto členskom štáte, nie sú však oslobodené v prípade, ak je veriteľ usadený v uvedenom členskom štáte a dlžník je usadený v inom členskom štáte.

O uplatniteľných zásadách a slobodách

- 18 Na úvod je potrebné pripomenúť, že článok 18 ZFEÚ sa môže samostatne uplatniť len v situáciách upravených právom Únie, pre ktoré Zmluva o FEÚ nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie [rozsudok z 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Zdanenie ostatných príjmov z nehnuteľností), C-388/19, EU:C:2021:212, bod 20 a citovaná judikatúra].
- 19 Zmluva o FEÚ však najmä v článku 63 obsahuje osobitné pravidlo zákazu diskriminácie v oblasti voľného pohybu kapitálu [rozsudok z 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Zdanenie ostatných príjmov z nehnuteľností), C-388/19, EU:C:2021:212, bod 21 a citovaná judikatúra]. Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že úvery poskytnuté rezidentmi nerezidentom, o aké ide vo veci samej, predstavujú pohyb kapitálu patriaci do pôsobnosti článku 63 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. októbra 1999, Sandoz, C-439/97, EU:C:1999:499, bod 7).
- 20 V dôsledku toho je potrebné skúmať uvedenú otázku len z hľadiska článku 63 ZFEÚ.

O voľnom pohybe kapitálu

- 21 Článok 63 ods. 1 ZFEÚ všeobecne zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. Opatrenia zakázané týmto ustanovením ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v určitom členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch (rozsudok z 27. apríla 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 42 a citovaná judikatúra).
- 22 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že CIS stanovovala pre prípad poskytnutia úverov zo strany portugalského rezidenta rozdielne pravidlá zdanenia v závislosti od toho, či dlžník mal alebo nemal sídlo v Portugalsku, pričom oslobodenie od kolkového poplatku bolo stanovené len v prvom prípade.
- 23 Takéto rozdielne zaobchádzanie spôsobuje, že investovanie, akým je poskytovanie úverov v zahraničí, je menej atraktívne, v porovnaní s investovaním na portugalskom území. Toto rozdielne zaobchádzanie má tiež obmedzujúci účinok vo vzťahu k dlžníkom nerezidentom, keďže voči nim vytvára prekážku pri získavaní kapitálu v Portugalsku, od ktorej sú dlžníci rezidenti ušetrení.
- 24 V tejto súvislosti je irelevantná okolnosť, že podľa portugalskej právnej úpravy dotknutej vo veci samej je subjektom povinným platiť kolkový poplatok veriteľ so sídlom v Portugalsku, a nie dlžník so sídlom v inom členskom štáte. Skutočnosť, že výkon voľného pohybu kapitálu je menej

príťažlivý v dôsledku vnútroštátnej právnej úpravy poplatkov, ktorá zaobchádza rozdielne s vnútroštátnou a cezhraničnou situáciou, totiž sama osebe postačuje na potvrdenie existencie obmedzenia.

- 25 Okrem toho neexistenciu obmedzenia voľného pohybu kapitálu nemôže preukázať ani tvrdenie portugalskej vlády, že kolkový poplatok nepredstavuje pre veriteľa daňové zaťaženie z dôvodu, že sú to dlžníci, ktorí v skutočnosti znášajú poplatok, pričom vo všeobecnosti majú možnosť odpočítať z neho určitú sumu v rámci dane zo zisku.
- 26 Je síce pravda, ako uviedla samotná žalobkyňa vo veci samej vo svojich písomných pripomienkach, že v konečnom dôsledku znáša kolkový poplatok dlžník, a to buď z dôvodu, že veriteľ ho zaťažuje zodpovedajúcou sumou, alebo preto, že poplatok je od neho priamo vymáhaný v prípade jeho nezaplatenia povinným subjektom. Na jednej strane však toto konštatovanie nemení nič na tom, že podľa predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy je subjektom povinným zaplatiť kolkový poplatok veriteľ. Na druhej strane, ako bolo uvedené v bode 23 tohto rozsudku, táto právna úprava má v každom prípade obmedzujúci účinok nielen voči veriteľom rezidentom, ale aj voči dlžníkom nerezidentom.
- 27 V dôsledku toho vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide aj vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ.
- 28 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nie sú článkom 63 ZFEÚ dotknuté práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska, alebo podľa miesta, kde investovali kapitál.
- 29 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, ktorý ako taký predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu, sa má vykladať doslovne. V dôsledku toho toto ustanovenie nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou [rozsudok zo 16. novembra 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Zdaňovanie kapitálových ziskov z prevodov podielov), C-472/22, EU:C:2023:880, bod 27 a citovaná judikatúra].
- 30 Rozdiely v zaobchádzaní povolené článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nesmú byť totiž podľa odseku 3 tohto článku prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie. Súdny dvor preto rozhodol, že takéto rozdiely v zaobchádzaní môžu byť povolené, iba ak sa týkajú situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo v opačnom prípade, ak sú odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu [rozsudok zo 16. novembra 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Zdaňovanie kapitálových ziskov z prevodov podielov), C-472/22, EU:C:2023:880, bod 28 a citovaná judikatúra].
- 31 Podľa judikatúry Súdneho dvora porovnateľný charakter cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou členského štátu sa má skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia, ako aj s prihliadnutím na predmet a obsah týchto vnútroštátnych ustanovení. Na účely posúdenia, či je rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z takejto právnej úpravy odrazom objektívne rozdielných situácií, treba vziať do úvahy iba relevantné rozlišujúce kritériá stanovené dotknutou právnou úpravou [rozsudok zo 16. novembra 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Zdaňovanie kapitálových ziskov z prevodov podielov), C-472/22, EU:C:2023:880, bod 29 a citovaná judikatúra].

- 32 V tejto súvislosti na jednej strane ani vnútroštátny súd a ani portugalská vláda nespresnili cieľ, ktorý sleduje čiastočné oslobodenie od kolkového poplatku vyplývajúce z predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy.
- 33 Na druhej strane jediné kritérium rozlišovania stanovené predmetnou vnútroštátnou právnou úpravou je založené na mieste sídla dlžníka, keďže krátkodobé peňažné transakcie sú oslobodené od kolkového poplatku, ak sú uskutočnené medzi dvoma subjektmi usadenými v Portugalsku alebo ak je dlžník usadený v tomto členskom štáte, nie sú však oslobodené v prípade, ak je dlžník usadený v inom členskom štáte.
- 34 Ako však zdôraznila Komisia vo svojich písomných pripomienkach, pokiaľ ide o kolkové poplatky vyberané v Portugalsku, prípad úveru poskytnutého dlžníkovi rezidentovi sa zdá byť porovnateľný s prípadom úveru poskytnutého dlžníkovi nerezidentovi, keďže tento poplatok sa vypočítava na základe každej jednotlivito posudzovanej transakcie, na ktorú sa uplatňuje pevná sadzba poplatku s prihliadnutím na osobitné okolnosti tejto transakcie.
- 35 Vzhľadom na predmet a obsah vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, sa s výhradou overenia vnútroštátnym súdom nezdá, že by rozdielne zaobchádzanie, ktoré z nej vyplýva, bolo založené na objektívne rozdielnych situáciách.
- 36 Navyše ani vnútroštátny súd a ani portugalská vláda neuviedli žiaden naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý by odôvodňoval obmedzenie spôsobené touto právnou úpravou.
- 37 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sú krátkodobé peňažné transakcie oslobodené od kolkového poplatku, ak sú uskutočnené medzi dvoma subjektmi usadenými v tomto členskom štáte, nie sú však oslobodené v prípade, ak je dlžník usadený v inom členskom štáte.

O trovách

- 38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sú krátkodobé peňažné transakcie oslobodené od kolkového poplatku, ak sú uskutočnené medzi dvoma subjektmi usadenými v tomto členskom štáte, nie sú však oslobodené v prípade, ak je dlžník usadený v inom členskom štáte.

Podpisy