

Дело C-420/23**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

7 юли 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Supremo Tribunal Administrativo (Португалия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

24 май 2023 г.

Жалбоподател:

FAURÉCIA – Assentos de Automóvel, Lda

Ответник:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Предмет на главното производство

FAURÉCIA - ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA., жалбоподател, подава жалба до пленума на отделението за данъчни спорове към Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) срещу решението, постановено от Centro de Arbitragem Administrativa (Център за административен арбитраж, CAAD) на 3 ноември 2020 г. (наричано по-нататък „обжалваното решение“), като се позовава на противоречие с решението на същия CAAD от 6 октомври 2020 г. (наричано по-нататък „основното решение“), тъй като и в двете решения изрично е прието противоположното решение.

Предмет на спора е преценката за съответствието с правото на Съюза на член 7, параграф 2 от Código do Imposto do Selo (Кодекса за гербовия налог) (наричан по-нататък „CIS“) (който ограничава териториалния обхват на член 7, параграф 1, буква ж) от този кодекс), що се отнася до приложимостта на освобождаването от гербов налог (наричан по-нататък „ГН“) към финансовите сделки, извършвани по силата на договор за обединяване на парични средства (*cash pooling*), по-специално с принципите на

недискриминация и на свободно движение на капитали, предвидени в членове 18, 63 и 65, параграф 3 ДФЕС, приложими във вътрешния правен ред по силата на член 8, параграф 4 от Конституцията на Португалската република (наричана по-нататък „CRP“).

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициален въпрос

Съвместимо ли е правилото, установено в член 7, параграф 2 от Кодекса за гербовия налог, 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 заемателят (кредитор) е местно лице за Португалия, е в съответствие с принципите на недискриминация и свободно движение на капитали, установени в членове 18, 63 и член 65, параграф 3 от ДФЕС?“

Релевантни разпоредби от правото на Съюза

Членове 18, 63 и член 65, параграф 3 от ДФЕС (принципи на недискриминация и свободно движение на капитали)

Релевантни разпоредби от националното право

Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, que aprova o Código do Imposto do Selo (Закон № 150/99 от 11 септември 1999 г. за одобряване на Кодекса за гербовия налог), и по-специално член 7, параграф 1, буква г) и параграф 2.

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Жалбоподателят е търговско дружество с дейност производство и търговия с калъфи, пяна, тапицерии и метални конструкции за автомобилни седалки.
- 2 Към момента на настъпване на събитията дружеството на жалбоподателя е собственост на Faurécia Investments, S.A., установено във Франция (99,99 %), и на Financière Faurécia, S.A., също установено във Франция (0,01 %).

- 3 На 23 февруари 2000 г. между Financière Faurécia, S.A. и субектите, които са част от групата, е сключен договор за обединяване на парични средства (*cash pooling*), предназначен да осигури управлението на паричните средства на различните субекти от групата, намиращи се под различни юрисдикции.
- 4 На 8 юни 2009 г. дружеството Financière Faurécia, S.A. намира за необходимо да оптимизира действащия договор за обединяване на парични средства и за тази цел сключва „BNP Paribas Cash Centralisation Agreement“ (Споразумение за централизиране на паричните средства BNP Paribas) с финансовата институция BNP Paribas S.A. с цел услуга по централизиране на управлението на парични средства на групата, за да се изравнят салдата по различните сметки.
- 5 Жалбоподателят се присъединява към този договор за обединяване на парични средства на групата на 20 юли 2010 г. чрез „Bulletin d'Adhésion“ (проспект за присъединяване).
- 6 На 30 декември 2010 г. жалбоподателят, Financière Faurécia, S.A. и Faurécia Investments, S.A. сключват договор за прехвърляне на договорно положение/цесия на вземане, по силата на който Faurécia Investments, S.A. и жалбоподателят подписват нов договор за заем, който влиза в сила на 1 януари 2011 г. По силата на този договор жалбоподателят е заемодател, а Faurécia Investments, S.A. — заемополучател: първият предоставя на втория заем под формата на едногодишен револвиращ кредит за максимален размер от 65 милиона евро, по който са договорени лихви по средния лихвен процент на едномесечния Euribor, закръглен до 1/16 от 1 %, плюс марж от 0,5 % годишно, изчислени в края на всеки месец въз основа на месечното усвояване на кредита.
- 7 Този договор е предмет на няколко последващи изменения и допълнения, по-специално за последователно удължаване на срока му и за изменение на максималния размер на заема.
- 8 Съгласно договорните условия паричните излишъци, генерирани от различните субекти на групата, се прехвърлят по сметката на жалбоподателя, който от своя страна ги прехвърля на друго предприятие (наричано по-нататък „В“), което управлява дяловите участия на групата и извършва финансови дейности, като това дружество получава и използва средствата във Франция.
- 9 На свой ред паричните излишъци на В са на разположение за използване за финансовите нужди на други предприятия от групата.
- 10 Възстановяването на прехвърлените от жалбоподателя средства е в зависимост от нуждите му от парични средства в съответствие с предварително разрешен таван.

- 11 За използването на тези излишъци от парични средства жалбоподателят начислява на В лихва, изчислена на месечна база, за което издава месечна фактура за лихвите, отчетена по сметката на заема.
- 12 При все това, предвид констатацията, че предоставените от жалбоподателя средства по договора за централизирано управление на парични средства са надвишавали получените от него средства от В, тази разлика е била под формата на кредит, предоставен от първия субект на втория, т.е. тя е представлявала финансиране, предоставено и използвано от В, по-специално за последователно финансиране на други субекти от групата, за да се оптимизира управлението на паричните средства на икономическата група.
- 13 На жалбоподателя са проведени четири общи инспекции, обхващащи финансовите години 2014, 2015, 2016 и 2017, довели до установяване на корекции по ГН. С намерението да избегне бъдещи инспекции жалбоподателят извършва няколко самодекларации за 2018 г., като на 19 декември 2019 г. подава жалба по административен ред относно установяването на корекциите.
- 14 На 19 март 2020 г. жалбата по административен ред е отхвърлена.
- 15 Administração Tributária (данъчна администрация) (наричана по-нататък „АТ“) приема, че съгласно член 7, параграф 2 от CIS посочените операции не могат да се ползват от освобождаването, предвидено в член 7, параграф 1, буква g) от този закон, тъй като седалището на кредитора (жалбоподателя в настоящото производство) е в Португалия.
- 16 На 29 май 2020 г. жалбоподателят подава искане за образуване на арбитражен съд, довело до образуване на настоящото производство.
- 17 Фактите, на които се основават обжалваното решение и основното решение, изглеждат идентични, тъй като не е налице промяна в правните норми между обжалваното решение и основното решение.
- 18 В обжалваното решение обаче Tribunal Arbitral em Matéria Tributária, (Арбитражен съд по данъчни дела), (наричан по-нататък „ТАМТ“) приема, че член 7, параграф 2 от CIS, като ограничава прилагането на освобождаването по член 7, параграф 1, буква g) от този кодекс до случаите, в които седалището на кредитора се намира в Европейския съюз, не представлява нарушение на свободното движение на капитали, тъй като правилата относно ГН се прилагат без разлика за всички икономически операции, предвидени в закона.
- 19 В основното решение ТАМТ постановява, че освобождаването по член 7, параграф 2 от CIS в случаите, когато заемополучателят (длъжникът) е местно лице за Европейския съюз, а заемодателят (кредиторът) е местно лице за Португалия, представлява ограничение на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДЕС.

- 20 Жалбоподателят иска отмяна на обжалваното решение и замяната му с друго решение, което да вземе предвид становището, изразено в основното решение, тъй като последното е опорочено от грешка в преценката поради неправилно тълкуване и прилагане на правото.

Основни твърдения на страните в главното производство

- 21 Жалбоподателят твърди, че договорът за кредит е релевантен за целите на ГН само когато води до (незабавно) предоставяне на средства, а не когато отразява само поемане на задължение за предоставяне на средства в бъдещ момент, който трябва да бъде определен, т.е. при кредитните операции данъчното задължение (т.е. данъчното събитие) възниква само при реализацията на тези операции. Тези операции се реализират само когато кредитът е усвоен, а не поради факта, че е подписан договор, поради което релевантното данъчно събитие е усвояването на кредита (а не неговото предоставяне), тъй като това е ефективното проявление на контрибутивната способност.
- 22 Тъй като жалбоподателят счита, че моментът на настъпване на данъчното събитие е моментът на неговото действително „използване“, именно в този момент трябва да бъдат изпълнени другите условия, от които зависи изискуемостта на данъка, като например териториалност на въпросните сделки.
- 23 В този смисъл „усвояването на средствата настъпва на мястото, където ползвателят им получава заетия капитал, т.е. на мястото, където е изпълнено задължението на заемодателя да предаде капитала на заемополучателя“.
- 24 И тъй като е необходимо средствата да бъдат използвани в Португалия, жалбоподателят счита, че това е така, като се има предвид, че капиталът е получен по банкова сметка или на друго място, договорено между страните, на португалска територия, така че може да се счита, че данъчното събитие е настъпило в Португалия.
- 25 Така жалбоподателят счита за неправилно тълкуването, направено от АТ в корекциите от предходни години (2014 г. и 2015 г.), в смисъл че всяка кредитна операция, по която една от страните е установена на португалска територия, подлежи на облагане с ГН, независимо от положението ѝ на кредитор или кредитополучател.
- 26 От своя страна, АТ твърди, че когато една от страните не е установена в Португалия, освобождаванията по член 7, параграф 1, букви g) и h) от CIS имат предимство само в случай, че седалището на кредитора (това изключение по отношение на установеността на кредитора се прилага само когато седалището на длъжника е в Португалия, тъй като в противен случай не е налице привръзка, позволяваща мястото на доставка на сделката да бъде Португалия) или мястото на действителното му управление е в друга

държава — членка на Европейския съюз, или в държава, с която Португалия има сключена действаща спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и капитала.

- 27 С оглед на посоката на финансовите потоци, осъществени между жалбоподателя и В е очевидно, че кредитор е жалбоподателят в качеството си на заемодател, чието седалище е в Португалия, и следователно съгласно член 7, параграф 2 от CIS не се прилагат изключенията, предвидени в член 7, параграф 1, букви g) и h) от CIS.
- 28 Освен това АТ посочва, че макар в първата част на член 7, параграф 2 от КИС да изглежда, че законодателят е имал намерение да ограничи обхвата на освобождаването по параграф 1, буква g) до финансовите сделки, извършвани с участието на местни дружества, като изключи финансовите сделки, при които някоя от участващите страни — дружество-майка или дъщерно дружество — няма седалище или действително управление на португалска територия, това намерение в крайна сметка не е напълно осъществено, тъй като тази възможност би довела до дискриминационно третиране на неустановените дружества, което би могло да бъде поставено под въпрос както от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), така и от сключените от Португалия спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, законодателят открива възможност освобождаването да продължи, когато седалището или ефективното управление на кредитора е в друга държава членка на ЕС, или в държава, с която е в сила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и капитала, освен ако финансовите сделки се извършват с посредничеството на кредитни институции или финансови дружества, установени в чужбина, или филиали или клонове в чужбина на кредитни институции или финансови дружества, установени на националната територия.
- 29 Следователно финансовите сделки, изразяващи се в прехвърляне на излишъци от банковата сметка на жалбоподателя към централизираната сметка, са изключени от освобождаването, предвидено в член 7, параграф 1, буква g) от CIS, но сделките, които се изразяват в усвояване на средства, прехвърлени от централизираната сметка към индивидуалната банкова сметка на жалбоподателя, могат да се ползват от това освобождаване, при условие че са изпълнени условията относно срока и целта, предвидени в тази разпоредба.
- 30 Тъй като е безспорно, че въпросният договор винаги предвижда клауза за автоматично продължаване за периоди от една година, освен ако някоя от страните отпрати предизвестие за прекратяване и тъй като срокът на действие на договора винаги е бил последователно подновяван, става въпрос за кредит, отпуснат за неопределен или определяем период, и следователно, тъй като условията за въпросното освобождаване са кумулативни, поради това, че законодателят ги е предвидил по този начин, можем да заключим, че

не са изпълнени условията за прилагане на освобождаването, предвидени в член 7, параграф 1, буква h) от CIS.

- 31 Поради това АТ заключава, че оспорваните актове за установяване на задължение не са опорочени от нарушение на закона поради погрешно тълкуване, нито от каквато и да било друга незаконосъобразност.
- 32 Жалбоподателят твърди, че тълкуването, направено в основното решение, с което се приема, че изключването на освобождаването, предвидено в член 7, параграф 1, буква g) от CIS, което е уредено в параграф 2 от същия член, в случаите, когато длъжникът (заемополучателят) няма седалище или действително управление в Португалия, а е установен в държава членка на Европейския съюз, представлява необосновано ограничение на свободното движение на капитали, гарантирано от член 63 ДФЕС, поради което това ограничение не може да бъде приложено на основание член 8, параграф 4 от CRP.
- 33 Според жалбоподателя прилагането на посочения параграф 2 води до ограничение на движението на капитали, тъй като местните лица на държава членка са лишени от възможността да се възползват от освобождаване от данъчно облагане, като това ограничение очевидно произтича от следното:
- заемодател в Португалия + заемополучател в Европейския съюз = липса на освобождаване съгласно член 7, параграф 2 от CIS
 - заемодател в Европейския съюз + заемополучател в Португалия = освобождаване съгласно член 7, параграф 1, букви g) и параграф 2 от CIS
 - заемодател в Португалия + заемополучател в Португалия = освобождаване по член 7, параграф 1, буква g) от CIS
- 34 С други думи, субект, който е местно лице на Европейския съюз, което сключва договор за заем с португалски субект (в качеството си на длъжник), е лишен от възможността да се ползва от освобождаване, като е натоварен с данък, данък, който не се изисква от длъжник, който е местно лице на Португалия и който сключва договор за заем със субект, който е местно лице на Европейския съюз, или със субект, който е местно лице на Португалия, като е ясно диференцираното третиране и ограничението на движението на капитали.
- 35 Такова ограничение не е разрешено съгласно член 65 ДФЕС, доколкото трябва да се заключи, че ситуацията са съпоставими и не съществува причина от общ интерес или друга причина от обществен интерес, която да може да оправдае посочената дискриминация.
- 36 Заместник главният прокурор счита, че становището на жалбоподателя трябва да се приеме, тъй като, както твърди жалбоподателят, правилото на член 7, параграф 2 от CIS е дискриминационно и представлява необосновано

ограничение на свободното движение на капитали, гарантирано от член 63 ДФЕС.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 37 Въпросът, повдигнат в настоящата жалба, е дали е приложимо правилото на член 7, параграф 2 от CIS, съгласно което освобождаване от ГН се прилага за краткосрочните парични операции, когато в тях участват две местни лица за Португалия или когато кредитополучателят е местно лице за Португалия (а кредиторът е местно лице за Европейския съюз), но не се прилага, когато кредитополучателят (длъжник) е местно лице на държава членка на Европейския съюз, а заемодателят (кредитор) е местно лице на Португалия, съответства на принципите на недискриминация и на свободно движение на капитали, предвидени в членове 18, 63 и 65 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), приложими във вътрешния правен ред по силата на член 8, параграф 4 от CRP.
- 38 В член 7, параграф 1, буква g) от CIS, в редакцията, действаща през 2017 г., се предвижда освобождаване от ГН за „финансови сделки, включително лихви по тях, за период, не по-дълъг от една година, при условие че те са предназначени изключително за покриване на недостиг на парични средства [...] в полза на дружество, с което то е в отношения на контрол или група“.
- 39 Член 7, параграф 2 от CIS обаче ограничава обхвата на прилагане на това освобождаване, като установява правилото, че разпоредбите на посочената буква g) „не се прилагат, когато някоя от участващите страни няма седалище или действителен център на управление на националната територия“.
- 40 Законът обаче предвижда изключение от неприлагането на освобождаването в „случаите, когато кредиторът има седалище или действително управление в друга държава членка на Европейския съюз, или в държава, с която Португалия е сключила действаща спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото, като в този случай е налице право на освобождаване“ и не е осъществявал преди това финансиране чрез операции с кредитни институции или финансови дружества, установени в чужбина, или с дъщерни дружества или клонове в чужбина на кредитни институции или финансови дружества, установени на територията на страната.
- 41 Както е посочено в решенията по делата, по които са постановени, една от страните по операцията по обединяване на парични средства не е имала седалище или място на действително управление в Португалия, а във Франция, така че с оглед на правилото на член 7, параграф 2 прилагането на освобождаването по принцип би било изключено и съответно се дължи ГН.
- 42 Освен това не е налице изключение от това освобождаване, тъй като член 7, параграф 2 предвижда, че правото на освобождаване съществува само когато

кредиторът има седалище или действително управление в друга държава членка на Европейския съюз, или в държава, с която Португалия е сключила действателна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото, което не е налице в настоящия случай, тъй като седалището на жалбоподателя е в Португалия.

- 43 С оглед на този правен режим не е налице освобождаване от ГН за случаите на обединяване на парични средства (*cash pooling*), при които седалището или действителното управление на кредитора е в Португалия, а длъжникът пребивава в държава членка на Европейския съюз, или в държава, с която Португалия е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.
- 44 Именно тук възниква посоченият по-горе въпрос за съвместимостта на националното право с правото на Европейския съюз.
- 45 В основното решение е постановено, че практиката на СЕС позволява да се отговори категорично на въпросите от правото на Европейския съюз, поради което не е необходимо да се отправя преюдициално запитване по член 267 ДФЕС с въпроса дали член 7, параграф 2 от CIS е съвместим с правото на Европейския съюз. От своя страна, обжалваното решение също приема, че не е необходимо да се отправя преюдициално запитване, но се произнася в обратен смисъл.
- 46 Основното решение се позовава на решението на СЕС от 14 октомври 1999 г. по дело C-439/97, Sandoz GmbH като обобщава произтичащата от него съдебна практика по следния начин:
- забраната по член 63, параграф 1 ДФЕС (предишен член 73, част Б, параграф 1 и член 56 ДЕО), обхваща всички ограничения относно движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети държави (точка 18);
 - законодателство, което лишава пребиваващите в дадена държава членка от възможността да се възползват от евентуално необлагане на заеми, сключени извън територия на съответната държава, е мярка, която може да възпрепятства сключването на заеми с лица, установени в други държави членки (точка 19 от посоченото решение, позовавайки се на Решение от 14 ноември 1995 г., Svensson и Gustavsson, C-484/93, Сб., стр. 1-3955, т. 10).
 - следователно това законодателство представлява ограничение на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС (предишни членове 73, част Б и 56 ДЕО) (т. 20).
- 47 В основното решение се заключава, че именно ситуация от този вид е основание за изключване на освобождаването, предвидено в член 7, параграф 1, буква г) от CIS. И, че с оглед на тази уредба местните лица на

дадена държава членка (в случая Франция) са лишени от възможността да се възползват от евентуално необлагане на заеми, сключени извън територия на съответната държава. Обстоятелството, че данъчнозадълженото лице е кредиторът (жалбоподателят), а не длъжникът, според тълкуването на основното решение не изключва този извод.

- 48 Това обстоятелство, че данъчнозадълженото лице е кредиторът (жалбоподателят), а не длъжникът (със седалище във Франция), обаче е от съществено значение за решение в обратен смисъл, прието с обжалваното решение.
- 49 В обжалваното решение се посочва, че данъчнозадължените лица (кредитори, заемодатели), които са местни лица на Португалия, не подлежат на диференцирано данъчно третиране съгласно разглежданите разпоредби на ГН въз основа на националността или местоживеенето на заемополучателите. Във всеки случай данъкът, предвиден в раздел 17.1.4, се прилага за местния кредитор, а кредиторите на кредитор или заемодател, които са местни лица на територията на страната, не се третират различно като носители на икономическия интерес в качеството на потребители на отпуснатия кредит въз основа на конкретното им гражданство или местоживеене. И в двата случая те могат да бъдат поискани в случай на неизпълнение на задълженията от страна на данъчнозадълженото лице, заемодател, чрез атипична данъчна суброгация. Длъжниците, които са местни лица на Португалия, също не се облагат с по-висока ставка на ГН, ако решат да сключат договори за заем с кредитори, установени в друга държава членка на ЕС, при условия, които ги възпрепятстват или възпират да сключат такива договори. С други думи, в нито един момент длъжниците, установени в Португалия, не са поставени в неблагоприятно положение по ГН поради факта, че са сключили договор за кредит с кредитор, който не е местно лице, а не с местен кредитор. В обжалваното решение се припомня също така, че разглежданият ГН при договорите за обединяване на парични средства (*cash pooling*) се дължи директно от кредиторите, а не от длъжниците, тъй като двете страни не се намират в обективно съпоставимо положение, нито е възможно да се прилагат идентични правила към различни ситуации или различни правила към идентични ситуации.
- 50 Предвид особеностите на случая, които обосновават наличието на съмнения при тълкуването на правото на Европейския съюз и са породили противоположни становища, Съдът на Европейския съюз следва да отговори на поставения въпрос.