

Mål C-420/23**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

7 juli 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

24 maj 2023

Klagande:

FAURÉCIA — Assentos de Automóvel, Lda.

Motpart:

Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten)

Saken i det nationella målet

FAURÉCIA — ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA., som är klagande, har till Sala de lo Contencioso-Tributario del Supremo Tribunal Administrativo (Skatteavdelningen vid Högsta förvaltningsdomstolen), som dömer i plenum, överklagat det beslut som Centro de Arbitragem Administrativa (Centrum för förvaltningsrättsliga skiljeförfaranden) (CAAD) meddelade den 3 november 2020 (nedan kallat det överklagade beslutet) och anfört att detta beslut strider mot ett annat beslut från CAAD av den 6 oktober 2020 (nedan kallat grundbeslutet), med hänsyn till att det uttryckligen meddelats motstridiga lösningar i dessa beslut.

Syftet med detta förfarande är att bedöma huruvida artikel 7.2 i Código do Imposto do Selo (lagen om stämpelskatt) (nedan kallad CIS) – som begränsar det territoriella tillämpningsområdet för punkt 1 g i samma artikel vad gäller tillämpligheten av undantaget från stämpelskatt på finansiella transaktioner som genomförs inom ramen för ett cashpool-avtal – är förenlig med unionsrätten, särskilt principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet för kapital som

föreskrivs i artiklarna 18, 63 och 65.3 FEUF, vilka enligt artikel 8.4 i Republiken Portugals konstitution är tillämpliga i den nationella rättsordningen.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten – Artikel 267 FEUF

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Är artikel 7.2 i Código do Imposto do Selo (lagen om stämpelskatt), enligt vilken kortfristiga penningtransaktioner mellan två enheter med hemvist i Portugal eller sådana transaktioner där låntagaren har hemvist i Portugal (och borgenären har hemvist i Europeiska unionen) är undantagna från stämpelskatt, medan transaktioner där låntagaren (gäldenären) har hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen och långgivaren (borgenären) har hemvist i Portugal inte är undantagna från sådan skatt, förenlig med principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet för kapital i artiklarna 18, 63 och 65.3 FEUF?

Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 18, 63 och 65.3 FEUF (principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet för kapital)

Anförda nationella bestämmelser

Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, que aprova o Código do Imposto do Selo (lag nr 150/99 av den 11 september om godkännande av lagen om stämpelskatt): särskilt artikel 7.1 g och artikel 2

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden är ett företag som tillverkar och saluför överdrag, sitsar, klädslar och metallkonstruktioner för bilsäten.
- 2 Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna ägdes klaganden av bolagen Faurécia Investments, SA, med säte i Frankrike (99,99 %), och Financière Faurécia, SA, som har säte i Frankrike (0,01 %).
- 3 Den 23 februari år 2000 ingick bolaget Financière Faurécia SA ett så kallat Omnium-avtal med koncernens enheter. Avtalet bestod i ett cashpool-avtal som var avsett att förvalta likvida medel i de olika enheterna i koncernen i olika länder.

- 4 Den 8 juni 2009 ansåg bolaget Financière Faurécia SA att det var nödvändigt att optimera det gällande cashpool-avtalet och ingick därför, med kreditinstitutet BNP Paribas SA, ”BNP Paribas Cash Centralisation Agreement”, för tillhandahållande av tjänsten att centralisera koncernens likviditetsförvaltning i syfte att jämna ut saldona på de olika kontona.
- 5 Klaganden anslöt sig till koncernens cashpool-avtal den 20 juli 2010 genom ”Bulletin d’Adhésion”.
- 6 Den 30 december 2010 ingick klaganden, Financière Faurécia SA, och Faurécia Investments SA, ett avtal om övertagande/överlåtelse av fordran, enligt vilket Faurécia Investments SA och klaganden ingick ett nytt låneavtal med verkan från och med den 1 januari 2011. I detta avtal har klaganden ställning som långgivare och Faurécia Investments SA ställning som låntagare: klaganden beviljade Faurécia Investments SA ett lån i form av ett ettårigt förnybart lån på maximalt 65 000 000,00 euro. Ränta utgick med en genomsnittlig räntesats som motsvarade Euribor-räntan för en månad, avrundad till 1/16 procent, plus 0,5 procent per år, som ska utgå i slutet av varje månad i förhållande till hur krediten nyttjas månad för månad.
- 7 Detta avtal blev föremål för flera senare ändringar och tillägg som bland annat syftade till att successivt förlänga avtalets giltighetstid och ändra det maximala lånebeloppet.
- 8 Enligt avtalsvillkoren skulle det likviditetsöverskott som genererats av de olika enheterna i koncernen överföras till klagandens konto, som i sin tur överförde det till ett annat företag (nedan kallat B), vilket användes för förvaltning av bolagsandelar i koncernen och för verksamhet av ekonomisk karaktär, som tog emot och använde likviditetsöverskottet i Frankrike.
- 9 B:s likviditetsöverskott hölls i sin tur tillgängligt för att täcka finansieringsbehoven inom andra företag i koncernen.
- 10 Återbetalningen av de medel som klaganden hade lånat ut var beroende av klagandens behov av likvida medel, upp till en i förväg godkänd övre gräns.
- 11 Som motprestation för användningen av dessa likviditetsöverskott uppbar klaganden månatlig ränta från B och utfärdade en månatlig faktura på beloppet, som krediterades lånekontot.
- 12 Eftersom de medel som klaganden tillförde enligt avtalet om centralisering av förvaltningen av likvida medel översteg de medel som denna enhet erhöll från B, hade denna skillnad emellertid karaktären av en kredit som klaganden hade beviljat B, det vill säga det utgjorde en finansiering som beviljades B och användes av B, särskilt för senare finansieringen för andra enheter i koncernen, för att optimera koncernens likviditetsförvaltning.

- 13 Klaganden blev föremål för fyra allmänna skatterevisioner för beskattningsåren 2014, 2015, 2016 och 2017, vilka gav upphov till beslut om tilläggsskatt avseende stämpelskatt. För att undvika framtida revisioner lämnade klaganden in flera självdeklarationer för räkenskapsåret 2018 och den 19 december 2019 begärde klaganden omprövning av de utfärdade beskattningsbesluten.
- 14 Den 19 mars 2020 avslogs begäran om omprövning.
- 15 Skattemyndigheten ansåg att dessa transaktioner, i enlighet med artikel 7.2 CIS, inte kunde omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 7.1 g i denna lag, eftersom borgenären (klaganden) har sitt säte inom landet.
- 16 Den 29 maj 2020 väckte klaganden talan vid en skiljedomstol, vilken gav upphov till förevarande förfarande.
- 17 De faktiska omständigheter som ligger till grund för det överklagade beslutet och grundbeslutet förefaller vara identiska och det framgår inte heller att någon som helst lagändring har skett mellan det överklagade beslutet och grundbeslutet.
- 18 Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (skiljedomstolen för skattefrågor) fann emellertid i det överklagade beslutet att artikel 7.2 CIS, som begränsar tillämpningen av det undantag som föreskrivs i artikel 7.1 g i samma lag till fall där borgenären har sitt säte i Europeiska unionen, inte strider mot den fria rörligheten för kapital, eftersom bestämmelserna om stämpelskatt tillämpas utan åtskillnad på alla de ekonomiska transaktioner som föreskrivs i lagen.
- 19 Tribunal Arbitral em Matéria Tributária ansåg däremot i grundbeslutet att det faktum att undantaget i artikel 7.2 CIS inte tillämpas i de fall då låntagaren (gäldenären) har hemvist i Europeiska unionen och långivaren (borgenären) har hemvist i Portugal utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF.
- 20 Klaganden har yrkat att det överklagade beslutet ska återkallas och att det ska ersättas av ett beslut som tillämpar den lösning som valdes i grundbeslutet, eftersom det överklagade beslutet innehåller en felaktig rättstillämpning till följd av en felaktig tolkning och tillämpning av gällande rätt.

Parternas huvudargument

- 21 Klaganden har gjort gällande att kreditavtalet endast är relevant vad gäller stämpelskatten när det innebär en (omedelbar) utbetalning av medel, och inte när det endast återspeglar ett åtagande om utbetalning av medel vid en framtida tidpunkt som inte är fastställt. Vid kredittransaktioner uppkommer alltså skattskyldigheten (det vill säga den beskattningsgrundande händelsen) först när dessa transaktioner genomförs. Sådana transaktioner genomförs endast när krediten nyttjas, inte vid undertecknandet av avtalet, vilket innebär att den

relevanta beskattningsgrundande händelsen är nyttjandet av krediten (och inte beviljandet av den), vilket utgör det faktiska uttrycket för betalningsförmågan.

- 22 Klaganden anser att skattskyldigheten inträder vid tidpunkten för det faktiska ”nyttjandet” och att det är vid just denna tidpunkt som de övriga villkoren för tillämpning av skatten, såsom var de ifrågavarande transaktionerna äger rum, ska vara uppfyllda.
- 23 I detta hänseende ”nyttjas medlen på den plats där användaren mottar det lånade kapitalet, det vill säga på den plats där långivaren fullgör skyldigheten att betala ut kapitalbeloppet till låntagaren”.
- 24 Eftersom det är nödvändigt att medlen används inom landet, anser klaganden att så är fallet i förevarande mål, eftersom kapitalet tas emot på ett bankkonto, eller på en annan plats som parterna kommit överens om, i Portugal, för att det beskattningsgrundande händelsen ska anses ha inträffat inom landet.
- 25 Klaganden anser följaktligen att den tolkning som AT gjorde vid fastställandet av beskattningsbesluten för tidigare år (åren 2014 och 2015), enligt vilken stämpelskatt ska betalas för alla kredittransaktioner där en av parterna är etablerad i Portugal, oavsett om det rör sig om långivaren eller låntagaren, är felaktig.
- 26 AT har för sin del gjort gällande att när en av avtalsparterna inte har sitt säte i landet är undantagen från skatteplikt i leden g och h [i artikel 7.1 CIS] endast tillämpliga om borgenären har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat med vilken Portugal har ingått ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (detta undantag, som avser borgenärens hemvist, är tillämpligt endast om gäldenären har sitt säte i landet, och i annat fall finns det därmed ingen anknytning som gör det möjligt att platsbestämma transaktionen till landet).
- 27 Med hänsyn till omfattningen av de ekonomiska flödena mellan klaganden och B, ska det påpekas att borgenären är klaganden, som är det institut som beviljar krediten och som har sitt säte inom landet, vilket innebär att undantagen i artikel 7.1 g och h CIS, i enlighet med artikel 7.2 CIS, inte är tillämpliga.
- 28 AT har emellertid påpekat att även om lagstiftaren i den första delen av artikel 7.2 CIS tycks ha avsett att begränsa tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i punkt 1 g till finansiella transaktioner som genomförs med medverkan av bolag med hemvist i landet, genom att utesluta finansiella transaktioner där någon av de inblandade – givare eller mottagare – inte har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal, kommer denna avsikt i slutänden inte att förverkligas i sin helhet. Eftersom en sådan valmöjlighet skulle leda till en diskriminerande behandling av bolag utan hemvist i landet, vilket skulle kunna ifrågasättas både mot bakgrund av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) och inom ramen för de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Portugal har ingått, har lagstiftaren nämligen gjort det möjligt att fortsätta att tillämpa undantaget när borgenären har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan

medlemsstat i unionen eller i en stat med vilken ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet har ingåtts, såvida inte de finansiella transaktionerna genomförs genom kreditinstitut eller finansbolag med säte i utlandet eller med dotterbolag eller filialer i utlandet till kreditinstitut eller finansiella bolag med säte i landet.

- 29 Finansiella transaktioner som innebär en överföring av överskjutande saldon från klagandens bankkonto till det centraliserande kontot omfattas således inte av undantaget i artikel 7.1 g CIS, medan sådana transaktioner som utgör användning av medel som överförs från det centraliserade kontot till klagandens individuella bankkonto kan omfattas av detta undantag, förutsatt att kraven på tidsperiod och syfte som föreskrivs i denna bestämmelse är uppfyllda.
- 30 Det är ostridigt att det aktuella avtalet i vilket fall som helst föreskriver en automatisk förnyelse av avtalet med ett år i taget, om inte parterna meddelar något annat, och eftersom avtalets giltighetstid har förlängts successivt rör det sig om en kredit som beviljas för en period som inte är tidsbestämd eller inte kan tidsbestämmas. Eftersom villkoren för undantaget är kumulativa, i enlighet med vad lagstiftaren har föreskrivit, är det alltså möjligt att omedelbart dra slutsatsen att villkoren för tillämpning av undantaget i artikel 7.1 h CIS inte är uppfyllda.
- 31 AT har härav dragit slutsatsen att de aktuella beskattningsbesluten inte är behäftade med någon rättsstridighet vare sig på grund av en felaktig tolkning eller på någon annan grund.
- 32 Klaganden har gjort gällande att den tolkning som gjordes i grundbeslutet, enligt vilken undantaget i artikel 7.1 g CIS, som föreskrivs i punkt 2 i samma artikel i de fall då gäldenären (låntagaren) inte har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal utan i en medlemsstat i Europeiska unionen, ska ges företräde, utgör en omotiverad restriktion av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF, vilket innebär att den inte kan tillämpas, i enlighet med artikel 8.4 i Republiken Portugals konstitution.
- 33 Enligt klaganden medför tillämpningen av ovannämnda punkt 2 en restriktion av kapitalrörelser, eftersom den berövar personer med hemvist i en medlemsstat möjligheten att omfattas av ett undantag från skatteplikt, en restriktion som uppenbarligen följer av följande omständigheter:
- Långgivare i Portugal + låntagare i Europeiska unionen = undantas ej enligt artikel 7.2 CIS
 - Långgivare i Europeiska unionen + låntagare i Portugal = undantas enligt artikel 7.1 g och 7.2 CIS
 - Långgivare i Portugal + låntagare i Portugal = undantas enligt artikel 7.1 g CIS
- 34 Med andra ord är en enhet med hemvist i Europeiska unionen som (i egenskap av gäldenär) ingår ett låneavtal med en portugisisk enhet berövad möjligheten till

undantag, eftersom den är skyldig att betala en skatt som inte åläggs en gäldenär med hemvist i Portugal som ingår ett låneavtal med en enhet med hemvist i Europeiska unionen eller med en enhet med hemvist i Portugal, vilket visar på skillnaden i behandling och restriktionen för kapitalrörelser.

- 35 Det rör sig inte om en restriktion som är tillåten enligt artikel 65 FEUF, eftersom det ska anses att de båda situationerna är jämförbara och att det inte finns något skäl av allmänt intresse eller allmänintresse som kan motivera en sådan diskriminering.
- 36 Den biträdande justitieministern anser att klagandens överklagande ska bifallas, eftersom, såsom klaganden har gjort gällande, regeln i artikel 7.2 CIS är diskriminerande och utgör en omotiverad restriktion av den fria rörligheten för kapital som garanteras i artikel 63 FEUF.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 37 I förevarande mål uppkommer frågan huruvida bestämmelsen i artikel 7.2 CIS, enligt vilken kortfristiga penningtransaktioner som ingås mellan två enheter med hemvist i Portugal eller sådana där låntagaren har hemvist i Portugal (och borgenären har hemvist i Europeiska unionen), men inte sådana transaktioner där låntagaren (gäldenären) har hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen och långgivaren (borgenären) har hemvist i Portugal är undantagna från stämpelskatt, är förenlig med principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet för kapital i artiklarna 18, 63 och 65.3 FEUF, vilka är tillämpliga i den nationella rättsordningen enligt artikel 8.4 i Republiken Portugals konstitution.
- 38 I artikel 7.1 g CIS, i den lydelse som var i kraft år 2017, föreskrevs att ”finansiella transaktioner, inklusive upplupen ränta, med kortare löptid än ett år, förutsatt att de endast syftar till att täcka likviditetsunderskott ... till förmån för ett företag med vilket ett kontroll- eller koncernförhållande upprätthålls”, var undantagna från stämpelskatt.
- 39 Artikel 7.2 CIS begränsar emellertid tillämpningsområdet för detta undantag genom att föreskriva att det som föreskrivs i led g ”inte ska tillämpas när en av parterna inte har sitt säte eller sin verkliga ledning i landet”.
- 40 I lagen föreskrivs emellertid ett fall där undantaget från undantaget från skatteplikt inte ska tillämpas, nämligen ”när borgenären har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med vilken Portugal har ingått ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet, i vilket fall undantaget från skatteplikt gäller”, och om ingen finansieringstransaktion tidigare genomförts med kreditinstitut eller finansiella bolag med säte i utlandet eller med dotterbolag eller filialer i utlandet till kreditinstitut eller finansiella bolag med säte i landet.

- 41 Såsom har konstaterats i de motstridiga avgöranden som meddelats i respektive förfarande hade en av parterna i cashpooling-transaktionen inte sitt säte eller sin verkliga ledning i landet, utan i Frankrike, vilket innebär att undantaget inte skulle tillämpas och att transaktionen skulle bli föremål för stämpelskatt, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 7.2 CIS.
- 42 Villkoren för att tillämpa undantaget från undantag från skatteplikt är vidare inte uppfyllda, eftersom det i nämnda artikel 7.2 endast föreskrivs att rätten till undantag från skatteplikt ska bibehållas om borgenären har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med vilken Portugal har ingått ett avtal för att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet, vilket inte är fallet här, eftersom klaganden har sitt säte i Portugal.
- 43 Mot bakgrund av denna lagstiftning finns det inget undantag från stämpelskatt vid cashpool-avtal när borgenären har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal och gäldenären har hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med vilken Portugal har ingått ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning.
- 44 I detta skede uppkommer den ovannämnda frågan huruvida den nationella rätten är förenlig med unionsrätten.
- 45 I grundbeslutet ansågs det att EU-domstolens praxis gjorde det möjligt att ge ett tydligt svar på de unionsrättsliga frågor som uppkommit utan att det var nödvändigt att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, i den meningen att artikel 7.2 CIS är oförenlig med unionsrätten. I det överklagade beslutet ansågs det dock inte heller nödvändigt att begära förhandsavgörande, trots att den motsatta lösningen valdes.
- 46 I grundbeslutet hänvisades det till EU-domstolens dom av den 14 oktober 1999 i målet C-439/97, *Sandoz GmbH*, och den rättspraxis som följer därav sammanfattades på följande sätt i detta beslut:
- Förbudet i artikel 63.1 FEUF (tidigare artikel 73b.1 FEG och artikel 56 FEG) avser alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstater och tredjeländer (punkt 18).
 - En lagstiftning som berövar dem som är bosatta i en medlemsstat möjligheten att dra nytta av den eventuella frånvaron av beskattning avseende lån som upptagits utanför det egna landet är en åtgärd som kan få till följd att dessa personer förmås att avstå från att avtala om lån med personer i andra medlemsstater (punkt 19 i nämnda dom, med hänvisning till domen av den 14 november 1995, *Svensson och Gustavsson*, C-484/93, Reg. s. I-3955, punkt 10).
 - Härav följer att en sådan lagstiftning utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF (tidigare artikel 73b.1 FEG och artikel 56 FEG) (punkt 20).

- 47 I grundbeslutet drogs slutsatsen att det är just i denna situation som undantaget som föreskrivs i artikel 7.1 g CIS inte kan tillämpas. Mot bakgrund av denna lagstiftning fräntas personer som är bosatta i en medlemsstat (i detta fall Frankrike) möjligheten att komma i åtnjutande av en eventuell frånvaro av beskattning som kan gälla för lån som tagits utanför deras nationella territorium. Enligt grundbeslutet påverkas inte denna slutsats av att det är borgenären (klaganden) eller gäldenären som är skattskyldig.
- 48 Den omständigheten att det är borgenären (klaganden) och inte gäldenären (etablerad i Frankrike) som är betalningsskyldig för skatten var avgörande för att välja den motsatta lösningen i det överklagade beslutet.
- 49 I det överklagade beslutet anges att de aktuella bestämmelserna om den stämpelskatt det rör sig om inte innebär att skattskyldiga personer (borgenärer, långgivare) som är bosatta i Portugal behandlas olika i skattehänseende beroende på låntagarnas nationalitet eller hemvist. I något av dessa fall är den skatt som föreskrivs i punkt 17.1.4. tillämplig för en långgivare som är bosatt i landet, och de som lånar av en borgenär eller långgivare som är bosatt i landet behandlas inte annorlunda som innehavare av det ekonomiska intresset i egenskap av användare av den beviljade krediten, beroende på deras nationalitet eller konkreta hemvist. I båda fallen kan låntagarna stämmas om den skattskyldige långgivaren har gjort sig skyldig till avtalsbrott, på grund av mekanismen för otillbörlig skattesubstitution. Gäldenärer med hemvist i Portugal får inte heller bära en högre skattebörda vad gäller stämpelskatt om de beslutar att ingå låneavtal med borgenärer med säte i en annan medlemsstat i Europeiska unionen som hindrar eller avskräcker dem från att ingå sådana avtal. Gäldenärer som är bosatta i Portugal bestraffas med andra ord inte i något skede enbart på grund av att de tar ett lån hos en långgivare som inte har hemvist i landet i stället för en långgivare med hemvist i landet. I det överklagade beslutet erinras det även om att stämpelskatten, i cashpool-avtal, direkt belastar borgenärerna och inte gäldenärerna, vilka inte befinner sig i en objektivt jämförbar situation, och att man inte ska tillämpa samma bestämmelser på olika situationer eller olika bestämmelser på likadana situationer.
- 50 Med hänsyn till de särskilda omständigheterna i förevarande mål, som ger upphov till tvivel om hur unionsrätten ska tolkas och som har lett till motstridiga uppfattningar, är det nödvändigt att Europeiska unionens domstol uttalar sig direkt om tolkningsfrågan.