

Predmet C-712/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

24. rujna 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunal Supremo (Španjolska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

16. srpnja 2019.

Žalitelj:

Novo Banco, S.A.

Druga stranka u kasacijskom postupku:

Junta de Andalucía

Predmet glavnog postupka

Žalba u kasacijskom postupku koju je društvo NOVO BANCO, S.A. (ranijeg naziva Banco Espirito Santo, S.A., podružnica u Španjolskoj) podnijelo protiv presude Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Visoki sud Andaluzije, Vijeće za upravne sporove, Španjolska) od 27. veljače 2017., i koja se odnosi na usklađenost članka 6. Leya 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (Zakon 11/2010 od 3. prosinca o poreznim mjerama za smanjenje javnog deficita i za održivost) – kojim se uređuje porez na depozite klijenata kreditnih institucija Andaluzije (u daljnjem tekstu: porez na depozite) – s člancima 49., 56. i 63. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (u daljnjem tekstu: UFEU) te člankom 401. i člankom 135. stavkom 1. točkom (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Sud koji je uputio zahtjev postavlja dva prethodna pitanja u skladu s člankom 267. UFEU-a. Prvim prethodnim pitanjem pita je li porez na depozite protivan člancima 49., 56. i 63. UFEU-a o slobodi poslovnog nastana, slobodi pružanja usluga i slobodnom kretanju kapitala, s obzirom na to da se njime nude porezne pogodnosti bankama na koje se primjenjuje ako se njihovo sjedište nalazi u Autonomnoj zajednici Andaluzija ili ovisno o broju poslovnica koje su te banke tamo otvorile ili o zajmovima i ulaganjima koje su namijenile za projekte navedene autonomne zajednice. Drugim prethodnim pitanjem traži pojašnjenje o tome može li se porez na depozite, neovisno o prirodi izravnog poreza koja mu je dodijeljena Zakonom 11/2010, kvalificirati kao neizravan porez i, ako je odgovor potvrđan, je li on u skladu s Direktivom o PDV-u s obzirom na njezin članak 401. i članak 135. stavak 1. točku (d).

Prethodna pitanja

1. Treba li članke 49., 56. i 63. UFEU-a, kojima se redom jamči sloboda poslovnog nastana, sloboda pružanja usluga i slobodno kretanje kapitala, tumačiti na način da im se osobito protivi sustav odbitaka poput sustava predviđenog za porez na depozite iz članka 6. stavka 7. točaka 2. i 3. andaluzijskog Zakona 11/2010 od 3. prosinca o poreznim mjerama za smanjenje javnog deficita i za održivost?
2. Treba li porez na depozite klijenata kreditnih institucija Andaluzije (porez na depozite) kvalificirati kao neizravan porez, neovisno o izravnoj prirodi koja mu je dodijeljena stavkom 2. navedenog članka 6. andaluzijskog Zakona 11/2010 i, ako je odgovor potvrđan, jesu li njegovo postojanje i obveznost u skladu s PDV-om, s obzirom na odredbe članka 401. i članka 135. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u?

Navedene odredbe prava Unije

Pravo Europske unije

Članci 49., 56., 63. i 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2016., C 202, str. 1.)

Direktiva Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1998. za provedbu članka 67. Ugovora (SL 1988., L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.)

Članak 401. i članak 135. stavak 1. točka (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

Sudska praksa Suda Europske unije

Presuda od 18. srpnja 2007., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439)

Presuda od 17. studenoga 2009., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709)

Presuda od 1. srpnja 2010., Dijkman i Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397)

Presuda od 6. lipnja 2000., Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294)

Presuda od 7. rujna 2004., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 22. i sljedeće)

Presuda od 25. listopada 2012., Komisija/Belgija (C-387/11, EU:C:2012:670)

Navedene odredbe nacionalnog prava

Članak 6. Zakona 11/2010 od 3. prosinca o poreznim mjerama za smanjenje javnog deficita i za održivost (BOE br. 314 od 27. prosinca 2010.)

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Vidjeti odjeljak o predmetu glavnog postupka.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 2 Žalitelj, Novo Banco S.A., navodi povredu sljedećih pravila prava Europske unije:
 - Članaka 49. i 56. UFEU-a u pogledu slobode poslovnog nastana i slobode pružanja usluga.

Tvrđi da bi uređenje poreza na depozite klijenata kreditnih institucija Andaluzije (porez na depozite), koje je sadržano u članku 6. Zakona 11/2010 o poreznim mjerama za smanjenje javnog deficita i za održivost kojim su propisani opći i posebni porezni odbici (točke 2. i 3. stavka 7.), moglo dovesti u pitanje navedene temeljne slobode:

- i. zato što pri utvrđivanju uređenja općih odbitaka dolazi do različitog tretmana rezidentnih i nerezidentnih subjekata u Andaluziji, čime se potonji subjekti stavljaju u nepovoljni položaj, s obzirom na to da je propisano da je porezni odbitak uvjetovan time da se sjedište ili opće usluge nalaze u Andaluziji, što utječe na slobodu poslovnog nastana, i
- ii. zato što sadržava posebne odbitke koji su povezani s regionalnim interesom i posebnostima subjekata poput štedionica i kreditnih zadruga, koji su gotovo u potpunosti regionalni, čime *de facto* dolazi do diskriminacije u

položaju kreditnih institucija na temelju njihove povezanosti s regionalnim interesima Andaluzije. U potporu svojoj argumentaciji žalitelj navodi presude Suda Europske unije od 18. srpnja 2007., *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439) i od 17. studenoga 2009., *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709). Takve razlike u tretmanu ograničavaju društva sa sjedištem u drugim državama članicama Europske unije ili drugim autonomnim zajednicama Kraljevine Španjolske u ostvarivanju slobode poslovnog nastana i istodobno predstavljaju prepreku slobodi pružanja usluga.

– Usto, žalitelj tvrdi da isti zaključci proizlaze iz pisma opomene Europske komisije br. 2011/4057 u pogledu poreza na depozite Autonomnih zajednica Ekstremadura i Andaluzija, koje je Španjolskoj dostavljeno 28. veljače 2012. i u kojem se navodi: „[...] Španjolska može povrijediti svoje obveze koje ima na temelju članka 49., 56. i 63. UFEU-a i članka 31., 36. i 40. Sporazuma o EGP-u jer se zakonodavstvom nekih njezinih regija (Autonomne zajednice Andaluzija i Autonomne zajednice Ekstremadura) nude porezne pogodnosti bankama na koje se ono primjenjuje ako se njihovo sjedište nalazi u tim autonomnim zajednicama ili ovisno o broju poslovnica koje su te banke tamo otvorile, ili o zajmovima i ulaganjima koje su namijenile za projekte navedenih autonomnih zajednica”.

– Članka 1. Direktive Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1998. za provedbu članka 67. Ugovora (slobodno kretanje kapitala) i članka 63. UFEU-a o slobodnom kretanju kapitala.

Žalitelj tvrdi da uređenje poreza na depozite može utjecati na slobodu odlučivanja kreditnih institucija u pogledu namjene depozita prikupljenih u Andaluziji i na odluke ulagatelja o plasmanu svoje štednje. Ističe da propisivanje različitog oporezivanja prema mjestu sjedišta financijske institucije ili mjestu ulaganja predstavlja prepreku slobodnom kretanju kapitala i u tu svrhu navodi presudu Suda od 1. srpnja 2010., *Dijkman i Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397). Podsjeća da je u samom obrazloženju zakona kojim se uređuje porez na depozite izričito navedeno da se njime nastoji riješiti raširen problem odljeva štednje iz Andaluzije. Prema njegovu mišljenju, stvarnom primjenom poreza na depozite narušavaju se poslovne odluke financijskih institucija koje će morati preseliti svoje poslovanje na područja na kojima se taj porez ne primjenjuje ili temeljiti ga na proizvodima koji ne podliježu tom porezu.

– Članka 401. i članka 135. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u.

Žalitelj navodi da se porez na depozite u pobijanoj presudi kvalificira kao izravan porez, što nije moguće jer se primjenjuje na poslovanje, u ovom slučaju gospodarske transakcije, konkretno, na pružanje financijskih usluga, jednako kao PDV. Tvrdi da se obama porezima oporezuje isto i osporava to što se u pobijanoj presudi smatra da se oporezuje gospodarska sposobnost koja proizlazi iz pasivnih bankovnih poslova (prikupljanje depozita) s ciljem definiranja poreza na depozite na način da se može izbjeći njegova istovjetnost s PDV-om, osobito kad se

porezom na depozite oporezuje transakcija koja doslovno podliježe PDV-u, ali je izuzeta od njega. Osim toga, navodi da mu se tvrdnja iz te presude, prema kojoj se porezom na depozite oporezuje mogući pretpostavljeni povrat na prikupljene depozite, kao element kojim se ostvaruju prihodi, čini proturječnom, s obzirom na to da se gospodarska sposobnost koja je rezultat financijske aktivnosti upotrebom sredstava prikupljenih putem depozita upravo oporezuje porezom na dobit ili porezom na gospodarske djelatnosti.

- 3 Junta de Andalucía (autonomna vlada Andaluzije, Španjolska) pak tvrdi da je porez na depozite izravan porez koji se ne primjenjuje na gospodarske transakcije kreditnih institucija te da stoga ne uzima u obzir državljanstvo deponenata. Prema njezinu mišljenju, riječ je o porezu kojim se oporezuje mogući pretpostavljeni povrat na depozite koje su prikupile kreditne institucije koje se fizički nalaze na području autonomne zajednice jer na tom području imaju svoje sjedište ili jednostavno podružnice banaka, neovisno o tome je li riječ o andaluzijskim kreditnim institucijama, španjolskim kreditnim institucijama iz drugih autonomnih zajednica ili čak kreditnim institucijama druge države članice. U prilog svojoj argumentaciji navodi presude Suda od 7. rujna 2004., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 22. i sljedeće) i od 25. listopada 2012., Komisija/Belgija (C-387/11, EU:C:2012:670).

Navodi da je, u skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije, krajnji cilj načela slobodnog kretanja zaštita unutarnjeg tržišta, čime se u području poreza osobito sprečava utvrđivanje mjera kojima se navedeno tržište fragmentira uvođenjem razlike između rezidenata i nerezidenata bez odgovarajućeg opravdanja. Tvrdi da autonomne zajednice stoga mogu utvrditi poreze ili porezne mjere pod uvjetom da nisu protivne slobodnom kretanju, a takve će biti ako se, osim što predstavljaju prepreku tom kretanju, ne mogu opravdati ili su, iako se mogu opravdati, neproporcionalne u odnosu na svoju svrhu.

Autonomna vlada Andaluzije stoga smatra da prvo treba utvrditi predstavlja li mjera – poput one utvrđene člankom 6. stavkom 7. točkama 2. i 3. andaluzijskog Zakona o porezu na depozite kreditnih institucija, kojim se dopušta smanjenje poreznog opterećenja nastalog naplatom poreza autonomne zajednice na način da se provedu određena ulaganja u samu autonomnu zajednicu – prepreku slobodnom kretanju, u ovom slučaju kapitala, ili utječe li ona stvarno na lokaciju poduzetnika i time povređuje slobodu poslovnog nastana. Ako se utvrdi takva prepreka ili ograničenje, treba ispitati postoji li opravdanje za predmetnu mjeru i je li, osim toga, ona proporcionalna.

Na temelju prethodno navedenog tvrdi da se može isključiti da porez na depozite kreditnih institucija predstavlja prepreku slobodnom kretanju zato što se njime, u biti, ne oporezuju transakcije nego količina depozita koje su prikupili obveznici tog poreza, tako da nije riječ o mjeri koja može utjecati na kretanje kapitala. Dodaje da se, u svakom slučaju, ni odbicima iz članka 6. stavka 7. točaka 2. i 3. ne utvrđuje nikakva razlika u tretmanu između rezidenata i nerezidenata autonomne zajednice, a time ni između Španjolaca i drugih državljana država članica Unije, s

obzirom na to da primjena tih odbitaka ne ovisi o tome gdje se nalazi sjedište banke, nego se oni primjenjuju jednako na sve podružnice osnovane u Andaluziji koje, stoga, podliježu predmetnom porezu.

Autonomna vlada Andaluzije tvrdi da također treba isključiti da visoki iznos odbitka predviđen navedenom odredbom Zakona 11/2010 podrazumijeva *de facto* obvezivanje banaka da ulažu u određene društveno korisne projekte, čime se ograničava slobodno kretanje kapitala. Tvrdi da je riječ o poticaju ili mjeri kojom se potiče ponovno ulaganje dobiti u samu autonomnu zajednicu i da se time ne ometaju druga alternativna ulaganja.

Konkretno, u pogledu odbitka od 200 000 eura, tvrdi da je on u skladu sa zahtjevima koji se odnose na postojanje obrazloženja različitog tretmana i na proporcionalnost mjere sa svrhom koja se njome želi postići, s obzirom na to da temelj poreza na depozite nije samo porezne nego i neporezne prirode jer njegov krajnji cilj nije samo povrat, nego mu je glavna svrha poticanje ulaganja u autonomnu zajednicu i promicanje regionalne štednje.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 4 Što se tiče prvog postavljenog prethodnog pitanja, sud koji je uputio zahtjev, nakon što je djelomično prihvatio žaliteljeva razmatranja, iznosi svoje dvojbe o usklađenosti poreza na depozite s navedenim slobodama i stoga s člancima 49., 56. i 63. UFEU-a kojima su one zaštićene, jer analiza poreza i njegovih bitnih elemenata, osobito porezne stope u odnosu na opseg odbitaka, konkretno opći odbitak od 200 000 eura za banke sa sjedištem u Autonomnoj zajednici Andaluzija, dovodi do zaključka da je riječ o porezu koji je *de facto* namijenjen oporezivanju banaka koje nemaju sjedište u toj zajednici, a među njima i onih čije se sjedište nalazi u drugim državama članicama Europske unije, do te mjere da je samim pravilom predviđeno da odbici premašuju iznos cijelog poreza (članak 6. stavak 7. točka 4.). Napominje da je iznos općeg odbitka toliko velik u odnosu na predviđene iznose poreza da zapravo pretvara predmetni porez u porez za nerezidentne banke. Navedeni sud zauzima isto stajalište u pogledu posebnih odbitaka za poticanje ulaganja u samu autonomnu zajednicu, koji su u nekim slučajevima namijenjeni isključivo određenoj vrsti subjekata, štedionica ili bankovnih zadruga; smatra da dolazi *de facto* do diskriminacije u položaju kreditnih institucija na temelju njihove povezanosti s regionalnim interesima Andaluzije.
- 5 Drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita Sud o prirodi poreza na depozite. Konkretno, traži pojašnjenje o tome treba li taj porez kvalificirati kao neizravan porez, neovisno o izravnoj prirodi koja mu je dodijeljena stavkom 2. navedenog članka 6. andaluzijskog Zakona 11/2010, i ako je odgovor potvrđan, je li on u skladu s PDV-om, s obzirom na članak 401. i članak 135. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u i vodeći računa o tome da se tim porezom oporezuje držanje depozita koji podliježu PDV-u iako su izuzeti od njega.