

Zadeva C-712/19**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

24. september 2019

Predložitveno sodišče:

Tribunal Supremo (Španija)

Datum predložitvene odločbe:

16. julij 2019

Pritožnica v postopku s kasacijsko pritožbo:

Novo Banco S.A.

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Junta de Andalucía

Predmet postopka v glavni stvari

Kasacijska pritožba, ki jo je vložila NOVO BANCO, S.A. (prej imenovana Banco Espirito Santo, S.A., podružnica v Španiji) zoper sodbo, ki jo je 27. februarja 2017 izdal Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (oddelek za upravne spore višjega sodišča v Andaluziji, Španija) v zvezi z združljivostjo člena 6 Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (zakon št. 11/2010 z dne 3. decembra o davčnih ukrepih za zmanjšanje javnofinančnega primanjkljaja in za finančno vzdržnost) – ki ureja davek na depozite komitentov v kreditnih ustanovah v Andaluziji (v nadaljevanju: IDECA) – s členi 49, 56 in 63 Pogodbe o delovanju Evropske unije (v nadaljevanju: PDEU) ter členom 401 in členom 135(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

Predmet in pravna podlaga vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predložitveno sodišče postavlja dve vprašanji za predhodno odločanje na podlagi člena 267 PDEU. S prvim vprašanjem za predhodno odločanje prosi, naj se ugotovi, ali je IDECA v nasprotju s členi 49, 56 y 63 PDEU, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja, svobodo opravljanja storitev in prosti pretok kapitala, ker ponuja davčne ugodnosti bankam, za katere se uporablja, če je njihov sedež v Avtonomni skupnosti Andaluziji ali glede na število bančnih poslovalnic, ki jih imajo v njej, ali glede na posojila in naložbe, ki jih namenjajo za projekte navedene avtonomne skupnosti. Z drugim vprašanjem za predhodno odločanje prosi, naj se pojasni, ali se IDECA – čeprav je v skladu z zakonom št. 11/2010 opredeljen kot neposreden davek – lahko opredeli kot posreden davek in ali je v tem primeru združljiv z Direktivo o DDV glede na določbe njenega člena 401 in člena 135(1)(d).

Vprašanji za predhodno odločanje

1. Ugotovi naj se, ali je treba člene 49, 56 in 63 PDEU, ki zagotavljajo svobodo ustanavljanja, svobodo opravljanja storitev oziroma prosti pretok kapitala, razlagati tako, da nasprotujejo, natančneje, sistemu odbitkov, kot je določen za IDECA v točkah 2 in 3 člena 6(7) Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (andaluzijski zakon št. 11/2010 z dne 3. decembra 2010 o davčnih ukrepih za zmanjšanje javnofinančnega dolga in za finančno vzdržnost).
2. Ugotovi naj se, ali je treba DAVEK NA DEPOZITE KOMITENTOV V KREDITNIH USTANOVAH V ANDALUZIJ (IDECA) opredeliti kot posreden davek – čeprav je v skladu z odstavkom 2 navedenega člena 6 andaluzijskega zakona št. 11/2010 opredeljen kot neposreden – in ali sta v tem primeru njegov obstoj in obveznost združljiva z DDV glede na to, kar določata člena 401 in 135(1)(d) Direktive o DDV.

Navedene določbe prava Unije

Pravo Unije

Pogodba o delovanju Evropske unije (UL 2016, C 202, str. 1), členi 49, 56, 63 in 267.

Direktiva Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1998 o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10).

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), člena 401 in 135(1)(d)

Sodna praksa Sodišča Evropske unije

Sodba z dne 18. julija 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439)

Sodba z dne 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709)

Sodba z dne 1. julija 2010, Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397)

Sodba z dne 6. junija 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294)

Sodba z dne 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), točka 22 in naslednje

Sodba z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Belgija (C-387/11, EU:C:2012:670)

Navedene določbe nacionalnega prava

Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (zakon št. 11/2010 z dne 3. decembra 2010 o davčnih ukrepih za zmanjšanje javnofinančnega primanjkljaja in za finančno vzdržnost) (BOE št. 314 z dne 27. decembra 2010), člen 6

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Glej del, ki se nanaša na predmet postopka v glavni stvari

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 2 Pritožnica v kasacijskem postopku, Novo Banco S.A., trdi, da sta bili kršeni ti določbi prava Evropske unije:

– Člena 49 in 56 PDEU v zvezi s svobodo ustanavljanja in svobodo opravljanja storitev.

Po njenih trditvah bi lahko ureditev davka na depozite komitentov v kreditnih ustanovah v Andaluziji (IDECA), vsebovana v členu 6 andaluzijskega zakon št. 11/2010 z dne 3. decembra 2010 o davčnih ukrepih za zmanjšanje javnofinančnega primanjkljaja in za finančno vzdržnost, ki določa splošne in posebne odbitke od davčne obveznosti (točki 2 in 3 odstavka 7), posegala v navedeni temeljni svoboščini:

- (i) ker z določitvijo oblike splošnih odbitkov povzroča različno obravnavanje subjektov, glede na to ali so rezidenti ali nerezidenti v Andaluziji, saj slednje postavlja v neugoden položaj, ker je določeno, da se odbitek od davčne

- obveznosti izvede, če so glavni sedež ali se splošne storitve nahajajo oziroma opravljajo v Andaluziji, kar posega v svobodo ustanavljanja, in
- (ii) ker vključuje posebne odbitke, povezane z regionalnim interesom in posebnostmi subjektov, kot so hranilnice in združne banke, ki so skoraj izključno regionalni, kar *de facto* pomeni diskriminacijo z vidika položaja kreditnih ustanov glede na njihovo povezanost z regionalnimi interesi Andaluzije. V utemeljitev svoje trditve navaja sodbi Sodišča Evropske unije z dne 18. julija 2007, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439), in z dne 17. novembra 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709). Takšno različno obravnavanje omejuje izvajanje svobode ustanavljanja družb s sedežem v drugih državah članicah Evropske unije ali v drugih avtonomnih skupnostih Kraljevine Španije, hkrati pa ovira svobodo opravljanja storitev.
- Pritožnica v kasacijskem postopku trdi, da enake ugotovitve izhajajo iz pisnega opomina št. 2011/4057 Evropske komisije, vročenega Španiji 28. februarja 2012, v zvezi z davkom na depozite v avtonomnih skupnosti Ekstremadura in Andaluzija, v katerem je navedeno: „[...] Obstaja možnost, da Španija ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi členov 49, 56 in 63 PDEU ter členov 31, 36 in 40 Sporazuma EGP, saj zakonodaja nekaterih njenih regij (Avtonomna skupnost Andaluzija in Avtonomna skupnost Ekstremadura) omogoča davčne ugodnosti bankam, za katere se uporablja, če je njihov sedež v avtonomni skupnosti ali glede na število bančnih poslovalnic, ki se nahajajo v njej, ali glede na posojila in naložbe, ki jih namenjajo za projekte teh avtonomnih skupnosti“.
 - Člen 1 Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1998 o izvajanju člena 67 Pogodbe (prosti pretok kapitala) in člena 63 PDEU o prostem pretoku kapitala.
- Pritožnica v postopku s kasacijsko pritožbo trdi, da lahko ureditev IDECA pogojuje svobodo odločanja kreditnih ustanov v zvezi z namembnostjo depozitov, ki so sprejeti v Andaluziji, in odločitvami vlagateljev o plasmaju svojih prihrankov. Poudarja, da določitev drugačne obdavčitve glede na sedež finančne ustanove ali glede na kraj naložbe ovira prosti pretok kapitala, in se v zvezi s tem sklicuje na sodbo Sodišča z dne 1. julija 2010, *Dijkman in Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397). Navaja, da je v sami obrazložitvi zakona, ki ureja IDECA, izrecno navedeno, da se z njim želi odpraviti splošno razširjena težava bega prihrankov iz Andaluzije. Po njenem mnenju dejansko izvajanje IDECA izkrivlja poslovne odločitve finančnih ustanov, ki bodo želele svoje poslovanje preseliti na območja, na katerih ta davek ne velja, ali bo njihovo poslovanje temeljilo na produktih, za katere se ta davek ne obračunava.
- Člen 401 in člen 135(1)(d) Direktive o DDV.

Pritožnica v postopku s kasacijsko pritožbo trdi, da je v izpodbijani sodbi IDECA opredeljen kot neposreden davek, kar ni mogoče, saj se obračuna na poslovne transakcije, v tem primeru ekonomske transakcije, kot je to pri DDV, konkretno na opravljanje finančnih storitev. Trdi, da oba davka obdavčujeta isto stvar, in nasprotuje temu, da je v izpodbijani sodbi navedeno, da se obdavčuje gospodarska zmožnost, ki izhaja iz pasivnih bančnih poslov (sprejemanje depozitov), pri čemer naj bi bil cilj takšne opredelitve ta, da se IDECA opredeli na način, da se lahko prikrije njegova istovetnost z DDV, zlasti kadar se IDECA obračunava za transakcijo, ki je glede na pravila predmet DDV, vendar je tega davka oproščena. Poleg tega navaja, da se ji trditev v navedeni sodbi, v skladu s katero se IDECA obračunava za domnevni potencialni dobiček od sprejetih depozitov kot dejavnik, ki prinaša prihodke, zdi protislovna, ker se gospodarska zmožnost, ki izhaja iz finančne dejavnosti s sredstvi, pridobljenih z depoziti, obdavčuje, natančneje, z davkom od dohodkov pravnih oseb ali z davkom od dohodka iz dejavnosti.

- 3 Junta de Andalucía (regionalna vlada Andaluzije) pa trdi, da je IDECA neposreden davek, ki se ne obračunava za ekonomske transakcije kreditnih ustanov, in da zato ne upošteva državljanstva deponentov. Po njenem mnenju gre za davek, s katerim se obdavčuje domnevni potencialni dobiček od depozitov, ki jih sprejmejo kreditne ustanove, ki so davčne rezidentke na območju navedene avtonomne skupnosti, ker imajo na navedenem območju sedež ali le bančne podružnice, ne glede na to, ali gre za andaluzijske kreditne ustanove, španske kreditne ustanove iz drugih avtonomnih skupnosti ali tudi kreditne ustanove iz druge države članice. V utemeljitev svoje argumentacije navaja sodbi Sodišča z dne 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), točka 22 in naslednje, in z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Belgija (C-387/11, EU:C:2012:670).

Trdi, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Evropske unije končni cilj načela prostega pretoka zaščita notranjega trga, kar na davčnem področju zlasti preprečuje uvedbo ukrepov, ki povzročajo razdrobitev navedenega trga z uvedbo razlik med rezidenti in nerezidenti, ne da bi to bilo ustrezno utemeljeno. Iz tega sklepa, da lahko avtonomne skupnosti uvedejo davke ali davčne ukrepe, če ti niso v nasprotju s prostim pretokom, kar se lahko zgodi, kadar teh ukrepov – poleg tega, da lahko ovirajo prosti pretok – ni mogoče upravičiti ali kadar se sicer lahko upravičijo, vendar so nesorazmerni s svojim ciljem.

Junta de Andalucía meni, da je treba zato najprej ugotoviti, ali ukrep, kot je določen v odstavku 7, točki 2 in 3, člena 6 Andaluzijskega davka na depozite kreditnih institucij, v skladu s katerim je mogoče zmanjšati davčno breme davka avtonomne skupnosti, z izvedbo določenih naložb v lastno avtonomno skupnost, ovira prosti pretok, v tem primeru kapitala, ali dejansko vpliva na lokacijo podjetij, s čimer krši svobodo ustanavljanja. Če se taka ovira ali omejitev ugotovi, bi nato bilo treba preučiti, ali obstaja kakršna koli utemeljitev za navedeni ukrep in ali je ta poleg tega sorazmeren.

Glede na navedeno meni, da se lahko izključi, da davek na depozite kreditnih ustanov ovira prosti pretok, zlasti ker se ne obračunava na transakcije, temveč na obseg depozitov, ki jih sprejmejo zavezanci za ta davek, zato to ni ukrep, ki bi lahko posegal v pretok kapitala. Dodaja, da se v vsakem primeru niti z odbitki, navedeni v odstavku 7 točk 2 in 3 člena 6 ne uvaja nikakršna razlika v obravnavanju rezidentov in nerezidentov navedene avtonomne skupnosti ter s tem v obravnavanju španskih državljanov in drugih državljanov držav članic EU, saj njegova uporaba ni odvisna od kraja sedeža bančne ustanove, temveč se enako uporablja za vse podružnice, ki se nahajajo v Andaluziji in ki so zato zavezanci za ta davek.

Junta de Andalucía trdi, da je poleg tega treba izključiti, da visok znesek odbitka, predpisan v navedeni določbi zakona št. 11/2010, *de facto* pomeni, da morajo bančne ustanove izvesti naložbe v določene družbeno koristne projekte, s čimer bi se omejeval prosti pretok kapitala. Dodaja, da gre za pobudo ali ukrep, katerega namen je spodbuditi ponovno vlaganje dobičkov v lastno avtonomno skupnost, ne da bi se s tem ovirale druge naložbe.

Natančneje, kar zadeva odbitek 200.000 EUR, trdi, da je skladno z zahtevami, ki se nanašajo tako na obstoj upravičenja neenakega obravnavanja kot tudi na sorazmernost ukrepa z zastavljenim ciljem, ker ima IDECA ne le davčno, temveč tudi zunajdavčno podlago, saj njen končni cilj ni le pobiranje davka, temveč je glavni cilj spodbuditi naložbe v avtonomno skupnost in spodbujanje regionalnega varčevanja.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 4 Kar zadeva prvo predloženo vprašanje za predhodno odločanje, predložitveno sodišče, ki je delno sprejelo preudarke pritožnice v postopku s kasacijsko pritožbo, navaja svoje dvome glede združljivosti IDECA z navedenimi svoboščinami ter zato s členi 49, 56 in 63 PDEU, ki jih ščitijo, saj analiza navedenega davka in njegovih bistvenih elementov, zlasti vrste obdavčitve z vidika obsega odbitkov, natančneje splošnega zneska 200.000 EUR za bančne ustanove s sedežem v Avtonomni skupnosti Andaluziji, napeljuje k ugotovitvi, da se s tem davkom *de facto* obdavčujejo bančne ustanove, ki nimajo sedeža v navedeni skupnosti, med njimi tiste, ki imajo sedež v drugih državah članicah Evropske unije, do te mere, da je bilo z njenim pravilom določeno, da navedeni odbitki presegajo znesek celotnega davka (člen 6(7), točka 4). Ugotavlja, da je splošni odbitek tako visok glede na predvidene zneske, da dejansko spreminja naravo navedenega davka, s tem ko ga spreminja v davek, s katerim so obdavčene nerezidenčne bančne ustanove. Navedeno sodišče meni podobno v zvezi s posebnimi odbitki, katerih namen je spodbujati naložbe v samo avtonomno skupnost, ki so v nekaterih primerih namenjene le nekaterim vrstam ustanov, in sicer hranilnicam ali združnim bankam; meni tudi, da gre *de facto* za diskriminacijo z vidika položaja kreditnih ustanov glede na njihovo povezavo z regionalnimi interesi Andaluzije.

- 5 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje Sodišče sprašuje o naravi IDECA. Zlasti prosi, naj se pojasni, ali je ga je treba opredeliti kot posreden davek – čeprav je v skladu z odstavkom 2 navedenega člena 6 andaluzijskega zakona št. 11/2010 opredeljen kot neposreden, in ali je v tem primeru združljiv z DDV glede na to, kar je določeno v členu 401 in členu 135(1)(d) Direktive o DDV, saj se z navedenim davkom obdavči hranjenje depozitov, te pa so predmet DDV, čeprav so ga oproščeni.

DELOVNI DOKUMENT