



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. PIKAMÄE
fremsat den 13. juli 2023¹

Sag C-340/22

**Cofidis
mod**

Autoridade Tributária e Aduaneira

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse – direkte beskatning – artikel 49 TEUF – afgiftspålæggelse af kreditinstitutter med henblik på finansiering af den sociale sikring – adgang til fradrag i beskatningsgrundlaget for enheder med juridisk personlighed – begrundelse – afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne«

1. I den foreliggende sag har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 49 TEUF og af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/59/EU af 15. maj 2014 om et regelsæt for genopretning og afvikling af kreditinstitutter og investeringsselskaber og om ændring af Rådets direktiv 82/891/EØF og Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/24/EF, 2002/47/EF, 2004/25/EF, 2005/56/EF, 2007/36/EF, 2011/35/EU, 2012/30/EU og 2013/36/EU samt forordning (EU) nr. 1093/2010 og (EU) nr. 648/2012².

2. I overensstemmelse med Domstolens anmodning behandler det foreliggende forslag til afgørelse kun det andet præjudicielle spørgsmål. Dette spørgsmål giver Domstolen lejlighed til at foretage yderligere præciseringer af rækkevidden af etableringsfriheden som fastsat i artikel 49 TEUF på området for direkte beskatning og på anvendelsesområdet for tvingende almene hensyn, som kan begrunde en hindring for denne frihed, såsom hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

¹ – Originalsprog: fransk.

² – EUT 2014, L 173, s. 190.

Retsforskrifter

EU-retten

3. Artikel 49 TEUF er relevant i den foreliggende sag.

Portugisisk ret

4. Ved artikel 18 i og bilag VI til Lei n° 27-A/2020 da Assembleia da República, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020 (lov nr. 27-A/2020 vedtaget af det portugisiske parlament om godkendelse af det supplerende budget for 2020) af 24. juli 2020 blev Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (solidaritetstillægget for banksektoren, herefter »ASSB«) indført.

5. I henhold til artikel 1, stk. 2, og artikel 9 i bilag VI til denne lov blev denne afgift indført med henblik på at styrke den sociale sikringsordnings finansieringsmekanismer gennem en øremærkning af alle de opkrævede beløb til Fundo de Establização Financeira da Segurança Social (socialsikringens fond for finansiel stabilitet). Det fremgår af disse bestemmelser, at indførelsen af ASSB havde til formål at udligne den fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) for de finansielle tjenesteydelser og transaktioner i almindelighed, som banksektoren nyder godt af, således at denne sektors afgiftsbyrde ville svare til den byrde, der påhviler de øvrige økonomiske sektorer.

6. Det fremgår af artikel 2, stk. 1, i det nævnte bilag, at de ASSB-pligtige personer er a) kreditinstitutter hjemmehørende i Portugal, b) datterselskaber i Portugal af kreditinstitutter hjemmehørende i andre medlemsstater og c) filialer i Portugal af kreditinstitutter hjemmehørende i andre medlemsstater.

7. ASSB's materielle anvendelsesområde er fastsat i artikel 3 i det nævnte bilag, hvorefter:

»ASSB skal erlægges for:

- a) de af de afgiftspligtige fastslåede og godkendte passiver efter fradrag af de elementer af passiverne, der i givet fald udgør kapitalgrundlaget, indskud dækket af indskudsgarantifonden, garantifonden for gensidig landbrugskredit eller en indskudsgarantiordning, som officielt er godkendt i henhold til artikel 4 i [Europa-Parlamentets og Rådets] direktiv 2014/49/EU [af 16. april 2014 om indskudsgarantiordninger (EUT 2014, L 173, s. 149)], eller som kan sidestilles hermed i henhold til bestemmelserne i artikel 156, stk. 1, litra b), i den almindelige ordning for kreditinstitutter og finansieringsselskaber, inden for de fastsatte rammer i den gældende lovgivning, samt indskud i central sparekassen foretaget af de landbrugssparekasser, som henhører under den integrerede landbrugskreditordning, jf. artikel 72 i Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola (den retlige ordning for gensidig landbrugskredit og for landbrugets andelsbanker), godkendt som bilag til Decreto-lei n° 24/91 [(lovdekret nr. 24/91)] af 11. januar 1991
- b) den nominelle værdi af de afledte finansielle instrumenter uden for balancen, fastsat af de afgiftspligtige.«

8. Artikel 4 i samme bilag vedrørende fastsættelsen af skattegrundlaget for ASSB har følgende ordlyd:

»1. Med henblik på anvendelsen af artikel 3, litra a), forstås ved passiver samtlige elementer i balancen, som – uanset deres form eller art – repræsenterer en gæld til tredjemand, dog med følgende undtagelser:

- a) elementer, som i henhold til de gældende regnskabsstandarder anses for kapitalgrundlag
- b) passiver, som er knyttet til indregningen af forpligtelser i forbindelse med ydelsesbaserede pensionsordninger
- c) indskud dækket af indskudsgarantifonden og garantifonden for gensidig landbrugskredit, dog udelukkende i det omfang, de er dækket af disse fonde
- d) forpligtelser i forbindelse med værdiansættelse af afledte finansielle instrumenter
- e) periodiserede indtægter, uden medregning af indtægter, der vedrører transaktioner på debetsiden, og
- f) forpligtelser i forbindelse med aktiver, som ikke er ophørt med at være indregnet i securitiseringstransaktioner.

2. I forbindelse med bestemmelserne i artikel 3, litra a), anvendes følgende regler:

- a) Værdien af kapitalgrundlaget, herunder kernekapitalen og den supplerende kapital, omfatter de positive elementer, som bogføres med henblik på beregning heraf i overensstemmelse med anden del i [Europa-Parlamentets og Rådets] forordning (EU) nr. 575/2013 [af 26. juni 2013 om tilsynsmæssige krav til kreditinstitutter og investeringsselskaber og om ændring af forordning (EU) nr. 648/2012 (EUT 2013, L 176, s. 1)], idet der tages hensyn til de overgangsbestemmelser, der er omhandlet i forordningens tiende del, og som samtidig henhører under begrebet passiver, således som det er defineret i stk. 1.
- b) Indskud, som er dækket af indskudsgarantifonden, garantifonden for gensidig landbrugskredit eller en indskudsgarantiordning, som officielt er godkendt i henhold til artikel 4 i [direktiv 2014/49], eller som kan sidestilles hermed i henhold til bestemmelserne i artikel 156, stk. 1, litra b), i den almindelige ordning for kreditinstitutter og finansieringsselskaber, inden for de fastsatte rammer i den gældende lovgivning, tages alene i betragtning op til det maksimale beløb, som reelt bliver dækket af de pågældende fonde.«

Sagens faktiske omstændigheder, hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

9. Sagsøgeren i hovedsagen er den portugisiske filial af et kreditinstitut med vedtægtsmæssigt hjemsted i Frankrig. Som sådan er selskabet pålagt ASSB, dvs. en afgift på banksektoren, som blev indført af Den Portugisiske Republik med henblik på at finansiere den sociale sikring og genoprette balancen mellem den skattebyrde, der bæres af denne sektor, som nyder godt af en momsfritagelse på de finansielle tjenesteydelser og transaktioner i almindelighed, og den skattebyrde, der bæres af alle øvrige sektorer i den portugisiske økonomi.

10. Den 11. december 2020 selvangav sagsøgeren ASSB for det første halvår af 2020. På grundlag heraf betalte sagsøgeren et beløb på 364 229,67 EUR. Den 5. januar 2021 indgav sagsøgeren en administrativ klage til skatte- og afgiftsmyndigheden, hvorved selskabet anmodede om tilbagebetaling af dette beløb. Ved afgørelse af 21. maj 2021 afslog skatte- og afgiftsmyndigheden denne anmodning.

11. Den 23. august 2021 anlagde sagsøgeren sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse om afslag. Til støtte for søgsmålet har sagsøgeren navnlig gjort gældende, at ASSB er i strid med EU-retten.

12. Ifølge sagsøgeren var indførelsen af ASSB navnlig i strid med direktiv 2014/59 og den med dette direktiv tilstræbte harmonisering af skatte- og afgiftslovgivningen med hensyn til afviklingsbidrag fra kreditinstitutter. Den pålægges nemlig allerede i henhold til dette direktiv i den medlemsstat, hvor selskabets vedtægtsmæssige hjemsted er beliggende, dvs. i Frankrig, således at Den Portugisiske Republik ikke kan pålægge selskabet en tilsvarende afgift for så vidt angår det samme afgiftsgrundlag.

13. Desuden har sagsøgeren i hovedsagen gjort gældende, at ASSB udgør en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, idet den indebærer forskelsbehandling af udenlandske kreditinstitutters filialer. Idet disse filialer ikke er juridiske personer, kan de ikke fradrage visse elementer af kapitalgrundlaget i deres afgiftsgrundlag for ASSB.

14. På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er direktiv 2014/59/EU [...] til hinder for en afgiftspålæggelse i en medlemsstat af filialerne af finansieringsinstitutter hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, i henhold til et regelsæt som den nationale portugisiske ordning, der regulerer [ASSB], som pålægges de korrigerede passiver og den nominelle værdi af de afledte finansielle instrumenter uden for balancen, og hvis indtægter ikke er øremærket til de nationale mekanismer til finansiering af afviklingshandlinger og til finansiering af Den Fælles Afviklingsfond?
- 2) Er etableringsfriheden, som fastsat i artikel 49 TEUF, til hinder for et nationalt regelsæt som det, der er indeholdt i den nationale portugisiske ordning vedrørende [ASSB], hvorefter det er tilladt i de fastslåede og godkendte passiver at fradrage bestemte elementer af passiverne, som opgøres med henblik på beregning af kernekapitalen og den supplerende kapital i henhold til bestemmelserne i anden del i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 575/2013 af 26. juni 2013 om tilsynsmæssige krav til kreditinstitutter og investeringsselskaber og om ændring af forordning (EU) nr. 648/2012, i betragtning af overgangsbestemmelserne i den nævnte forordnings tiende del, og som alene kan udstedes af enheder med juridisk personlighed, dvs. at de ikke kan udstedes af filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter?»

15. Cofidis, den portugisiske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

16. Samme parter har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 20. april 2023.

Bedømmelse

17. Som anført i indledningen fokuserer dette forslag til afgørelse udelukkende på det andet præjudicielle spørgsmål.

Det andet spørgsmål

18. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om etableringsfriheden som fastsat i artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national ordning, hvorefter det kun er tilladt for hjemmehørende kreditinstitutter og datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter med juridisk personlighed, og dermed ikke for filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, som ikke har juridisk personlighed, at fradrage deres kapitalgrundlag og tilsvarende gældsinstrumenter i afgiftsgrundlaget for en afgift, som pålægges disse enheders passiver.

Formaliteten

19. Den portugisiske regering har i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at dette spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, for så vidt som det hviler på et anbringende fremsat af sagsøgeren om, at det er umuligt for filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter at fradrage kapitalgrundlaget i deres afgiftsgrundlag for ASSB. Dette anbringende, som vedrører portugisisk lovgivning, er blevet bestridt af skatte- og afgiftsmyndigheden i hovedsagen og er endnu ikke blevet prøvet af den forelæggende ret, hvorfor det forelagte spørgsmål på dette stadium er rent hypotetisk og abstrakt.

20. Det skal erindres, at det i henhold til fast retspraksis udelukkende tilkommer den nationale retsinstans på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, betragtes disse spørgsmål som relevante, og Domstolen er principielt forpligtet til at træffe afgørelse. En sådan formodning om relevans kan kun afvises, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål.

21. I denne henseende følger det af fast retspraksis, at det af hensyn til behovet for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne på eget ansvar giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, idet det ikke påhviler Domstolen at vurdere rigtigheden af denne beskrivelse³.

22. Det fremgår af præmis 9 i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt de omtvistede portugisiske regler er forenelige med etableringsfriheden, eftersom filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter i henhold til disse regler ikke kan fradrage de relevante dele af kapitalgrundlaget, idet sidstnævnte alene kan udstedes af enheder

³ – Dom af 5.3.2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 47-50).

med juridisk personlighed. Heraf følger, at den forelæggende ret i modsætning til, hvad den portugisiske regering har gjort gældende, allerede har tiltrådt sagsøgerens anbringende vedrørende fortolkningen af portugisisk ret.

23. På baggrund heraf må det lægges til grund, at Domstolen råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af det foreliggende spørgsmål. Dette spørgsmål er således ikke af hypotetisk eller abstrakt karakter, hvorfor formodningen om relevans ikke kan anfægtes. Jeg foreslår derfor Domstolen at fastslå, at det andet spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

– Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger forskelsbehandling

24. Etableringsfriheden som fastsat i artikel 49 TEUF og 54 TEUF omfatter en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Den Europæiske Union, til at udøve virksomhed i en anden medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur⁴.

25. Det fremgår af Domstolens praksis, at de foranstaltninger, der er forbudt i henhold til artikel 49 TEUF, er foranstaltninger, som er til hinder for eller indebærer ulemper for udøvelsen af etableringsfriheden, eller som gør denne udøvelse mindre tiltrækkende⁵.

26. Med andre ord er det ikke kun åbenlys forskelsbehandling begrundet i selskabernes hjemsted, som er forbudt i henhold til denne bestemmelse, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre sondringskriterier reelt fører til det samme resultat⁶. Domstolen har navnlig fastslået, at en obligatorisk opkrævning, som fastsætter et sondringskriterium, der synes objektivt, men som, henset til dets særlige kendetegn, i de fleste tilfælde er til skade for selskaber, der har deres hjemsted i en anden medlemsstat, og som befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med den situation, som selskaber, der har hjemsted i opkrævningsmedlemsstaten, befinder sig i, udgøre en indirekte forskelsbehandling på grundlag af selskabernes hjemsted, som er forbudt i henhold til artikel 49 TEUF og 54 TEUF⁷.

27. I den foreliggende sag står det klart, at de omtvistede portugisiske regler finder anvendelse uden forskel på hjemmehørende kreditinstitutter, portugisiske datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter og sidstnævntes portugisiske filialer. Hvad angår reglerne om fastsættelse af afgiftsgrundlaget pålægges ASSB disse enheders passiver, nemlig »samtlige elementer i balancen, som – uanset deres form eller art – repræsenterer en gæld til tredjemand«, dog med undtagelse af de elementer af passiverne, der i givet fald udgør kapitalgrundlaget.

28. Sagsøgeren har gjort gældende, at enheder, som ikke har juridisk personlighed, såsom filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, ikke har adgang til at fradrage kapitalgrundlaget i afgiftsgrundlaget for ASSB, idet disse enheder i henhold til lovgivningen ikke har et kapitalgrundlag. Heraf følger ifølge sagsøgeren, at ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, som

⁴ – Dom af 16.2.2023, Gallaher (C-707/20, EU:C:2023:101, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

⁵ – Dom af 11.5.2023, Manitou BF og Bricolage Investissement France (C-407/22 og C-408/22, EU:C:2023:392, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

⁶ – Dom af 6.10.2022, Contship Italia (C-433/21 og C-434/21, EU:C:2022:760, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

⁷ – Dom af 3.3.2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 43).

beslutter at etablere sig i Portugal via en filial, som følge af de omtvistede regler står i en ugunstig situation i forhold til hjemmehørende kreditinstitutter og datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter.

29. I sit skriftlige indlæg har Kommissionen anført, at en eventuel indirekte forskelsbehandling således ikke kan følge af selve de portugisiske regler, men af filialers retlige status, idet de juridisk ikke kan have et kapitalgrundlag som følge af deres manglende juridiske personlighed. Imidlertid henhører en sådan forskel i behandlingen af datterselskaber og filialer under medlemsstaternes skatte- og afgiftsmæssige suverænitet. Til støtte for denne konklusion har Kommissionen anført dom af 10. juni 2015, X AB (C-686/13, herefter »X AB-dommen«, EU:C:2015:375).

30. Jeg er af to grunde ikke overbevist af dette argument.

31. For det første er argumentet ikke i overensstemmelse med den relevante retspraksis. Det skal i denne henseende erindres, at Domstolen i flere tilfælde, første gang i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig⁸, har fastslået, at for så vidt som erhvervsdrivende i henhold til artikel 49, stk. 1, andet punktum, TEUF udtrykkeligt har mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, må denne valgmulighed ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser⁹.

32. Senere har Domstolen i CLT-UFA-dommen præciseret, at friheden til at vælge den mest hensigtsmæssige retsform har til formål at gøre det muligt for selskaber, der har deres hjemsted i en medlemsstat, at åbne en filial i en anden medlemsstat for dér at udøve deres virksomhed *på samme betingelser som dem, der gælder for datterselskaber*¹⁰.

33. Det fremgår således af retspraksis, at denne frihed er til hinder for, at et ikke-hjemmehørende selskab i sidste ende behandles forskelligt i skatte- og afgiftsmæssig henseende, alt efter om det i værtsmedlemsstaten opererer via et datterselskab eller en filial, idet denne forskellige behandling udgør forskelsbehandling på grundlag af nationalitet¹¹.

34. Logikken bag denne fortolkning er, at filialer, som ikke har juridisk personlighed, blot er en udstrækning af deres moderselskab til udlandet, mens filialer af ikke-hjemmehørende selskaber i deres etableringsstat udgør selvstændige retssubjekter i skatte- og afgiftsretlig henseende og dermed hjemmehørende selskaber i denne stat. Derfor medfører en national lovgivning, som behandler datterselskaber mere fordelagtigt end filialer, uden tvivl, at hjemmehørende selskaber behandles mere fordelagtigt end ikke-hjemmehørende selskaber.

35. Denne ækvivalens blev udtrykt tydeligere af Domstolen i Saint-Gobain ZN-dommens¹² præmis 44, hvorefter »[d]en forskellige behandling, ikke-hjemmehørende selskabers filialer udsættes for i forhold til hjemmehørende selskaber, og den restriktion, dette indebærer for friheden til at vælge formen for en sekundær etablering, må betragtes som *én og samme*

⁸ – Dom af 28.1.1986 (270/83, EU:C:1986:37).

⁹ – Jf. præmis 22 i den nævnte dom.

¹⁰ – Dom af 23.2.2006 (C-253/03, EU:C:2006:129, præmis 15). Jf. også dom af 6.9.2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 14).

¹¹ – Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 24 og 25). For en kritik vedrørende sammenligneligheden mellem datterselskaber og filialer jf. navnlig P.J. Wattel, »Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality«, *EC Tax Review nr. 4*, 2003, s. 196.

¹² – Dom af 21.9.1999 (C-307/97, EU:C:1999:438).

tilsidesættelse af [artikel 49 TEUF og 54 TEUF]¹³, og senere i præmis 36 i dom af 17. maj 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379), hvorefter »anvendelsen af en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede på et hjemmehørende datterselskab af et ikke-hjemmehørende selskab på den ene side og et sådant selskabs faste driftssted [¹⁴] på den anden side vedrører den skattemæssige behandling af henholdsvis et hjemmehørende selskab og et ikke-hjemmehørende selskab«.

36. For det andet kan Domstolens konstatering i X AB-dommens præmis 33 efter min opfattelse i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, ikke overføres på den foreliggende sag. Det vil være hensigtsmæssigt med en kort drøftelse af denne dom.

37. Den svenske lovgivning, som var omtvistet i den pågældende sag, udelukkede kapitalgevinster ved afhændelse af selskabsandele i visse typer selskaber fra skattegrundlaget for selskaber og fastsatte tilsvarende intet fradrag af kapitaltab på sådanne transaktioner, også når disse kapitaltab skyldtes valutakurstab. Med henblik på denne lovgivning var det uden betydning, om de selskaber, hvis andele var genstand for afhændelse, var etableret i Sverige eller i en anden medlemsstat.

38. Stillet over for spørgsmålet om, hvorvidt investeringer i selskabsandele gennemført i en anden medlemsstat end Kongeriget Sverige, henset til den manglende fradragsret for valutakurstab i henhold til svensk lovgivning, blev behandlet mere fordelagtigt end lignende investeringer gennemført i Sverige, anvendte Domstolen i den nævnte præmis 33 et princip, hvorefter etableringsfriheden ikke kan fortolkes således, at en medlemsstat er forpligtet til at fastsætte sine skatteregler i forhold til en anden medlemsstats skatteregler med henblik på i alle situationer at sikre en beskatning, der udviser enhver ulighed som følge af nationale skatteregler, idet de beslutninger, en skatteyder træffer med henblik på investering i udlandet, alt efter omstændighederne kan være mere eller mindre fordelagtige eller ufordelagtige for et sådant selskab¹⁵.

39. Den foreliggende sag adskiller sig efter min opfattelse fra X AB-sagen, idet den eventuelle indirekte forskelsbehandling ikke skyldes den kombinerede effekt af beskatningsreglerne i den stat, hvor hjemstedet for filialens moderselskab er beliggende, og beskatningen i den stat, hvor denne filial er beliggende, men kun sidstnævnte beskatning.

40. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at det forhold, at enheder uden juridisk personlighed ikke kan registrere et kapitalgrundlag i deres regnskab og dermed ikke kan fradrage det i deres afgiftsgrundlag for ASSB, medfører, at filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter stilles mindre fordelagtigt i forhold til hjemmehørende kreditinstitutter og datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter.

41. Det skal dog anføres, at den portugisiske regering både i sit skriftlige indlæg og i retsmødet kraftigt har bestridt, at filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter ikke kan registrere deres indskudskapital som kapitalgrundlag. Nærmere bestemt har den portugisiske regering gjort

¹³ – Min fremhævelse.

¹⁴ – Det skal anføres, at begrebet »fast driftssted« i denne præmis i dommen anvendes synonymt med »aktiv i denne medlemsstat«.

¹⁵ – Domstolen har i øvrigt anført, at denne konklusion ikke var i strid med den, der blev draget i dom af 28.2.2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129), hvor Domstolen i det væsentlige fastslog, at en tysk lovgivning udgjorde en hindring for etableringsfriheden, for så vidt som den udelukkede fradrag af valutakurstab, som et selskab, der havde sit vedtægtsmæssige hjemsted på tysk område, havde lidt ved tilbageførsel af den indskudskapital, det havde bevilget et fast driftssted, som selskabet havde i en anden medlemsstat. Ifølge Domstolen blev Deutsche Shell-dommen nemlig afsagt i en anden retlig sammenhæng, idet den lovgivning, der var omhandlet i denne sag, i modsætning til den svenske lovgivning foreskrev, at valutagevinster generelt blev beskattet, og at valutatab tilsvarende gav ret til fradrag. Jf. navnlig X AB-dommens præmis 38.

gældende, at en sådan filial i henhold til portugisisk lovgivning kan bogføre den allokerede kapital som passiver eller som kapitalgrundlag afhængigt af, om der skal foretages en betaling, eller om denne kapital er af permanent karakter.

42. I denne forbindelse skal det erindres, at Domstolen, når den forelægges et præjudicielt spørgsmål af en national retsinstans, skal holde sig til den fortolkning af national ret, som den nationale retsinstans har beskrevet for den¹⁶. Som anført tidligere i dette forslag til afgørelse fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret har anlagt en fortolkning af den portugisiske lovgivning, der svarer til sagsøgerens.

43. I øvrigt udsættes filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter ifølge sagsøgeren for forskelsbehandling i forhold til hjemmehørende enheder, for så vidt som der findes en lang række elementer svarende til kapital, som alene kan udstedes af entiteter med juridisk personlighed. Der er navnlig tale om konvertible obligationer, udbyttegivende obligationer, indløselige præferenceaktier og betingede konvertible obligationer (contingent convertible bonds). Den portugisiske regering har ikke bestridt denne fortolkning, hverken i sit skriftlige indlæg eller i retsmødet.

44. Der er efter min opfattelse ingen tvivl om, at fradraget af værdien af disse gældsinstrumenter, som svarer til kapital, i afgiftsgrundlaget for ASSB ligesom fradraget af kapitalgrundlaget indebærer, at filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter behandles mindre fordelagtigt end hjemmehørende kreditinstitutter og datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter.

45. Heraf følger, at den lovgivning, hvorved ASSB blev indført, medfører indirekte forskelsbehandling til skade for ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, der ønsker at etablere sig i Portugal via en filial, således at den er omfattet af de foranstaltninger, der er forbudt i henhold til artikel 49 TEUF¹⁷.

46. Ifølge fast retspraksis kan en hindring for etableringsfriheden kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i tvingende almene hensyn¹⁸. Det er derfor nødvendigt at efterprøve, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der, som det er anerkendt, er en hindring for etableringsfriheden, er omfattet af en af disse to situationer.

– *Situationernes objektive sammenlignelighed*

47. Hvad angår situationernes objektive sammenlignelighed følger det af fast retspraksis, at spørgsmålet om, hvorvidt en grænseoverskridende situation kan sammenlignes med en national situation, skal vurderes under hensyntagen til det formål, der forfølges med de omhandlede nationale skatte- og afgiftsretlige bestemmelser¹⁹.

¹⁶ – Dom af 27.10.2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual (C-411/21, EU:C:2022:836, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁷ – Det kunne forholde sig anderledes, såfremt den forelæggende ret, efter en samlet bedømmelse af de forskellige dele af afgiftsgrundlaget for ASSB, måtte konkludere, at den måde, hvorpå dette afgiftsgrundlag fastlægges, faktisk fører til, at et kreditinstitut, som ønsker at etablere sig i Portugal via en filial, ikke behandles mindre fordelagtigt end hjemmehørende institutter. Jf. i denne forbindelse dom af 17.5.2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, præmis 44). Når dette er sagt, synes der i sagens akter ikke at være holdepunkter for, at dette skulle være tilfældet.

¹⁸ – Dom af 20.12.2017, Deister Holding og Juhler Holding (C-504/16 og C-613/16, EU:C:2017:1009, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁹ – Dom af 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

48. I denne henseende anfører jeg, at ASSB blev indført med henblik på at styrke den sociale sikringsordnings finansieringsmekanismer gennem en øremærkning af de opkrævede beløb til socialsikringens fond for finansiell stabilitet. Det fremgår nærmere bestemt af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at indførelsen af ASSB og indførelsen af ASSB og dens anvendelse udelukkende på banksektoren blev begrundet i, at den skulle udligne momsfrigtagelsen for de finansielle tjenesteydelser og transaktioner i almindelighed, således at den finansielle sektors afgiftsbyrde ville svare til den byrde, der påhviler de øvrige sektorer.

49. Henset til det formål, der forfølges med denne skatte- og afgiftsretlige lovgivning, er der ingen tvivl om, at situationen for et ikke-hjemmehørende kreditinstitut, der opererer i Portugal via en filial, kan sammenlignes med situationen for et hjemmehørende kreditinstitut eller et datterselskab af et ikke-hjemmehørende kreditinstitut. Der er dermed ingen objektiv forskel mellem situationen for disse enheder, som kan begrunde en forskellig behandling med hensyn til reglerne for fastsættelse af afgiftsgrundlaget for ASSB²⁰.

– *Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en begrundelse*

50. Hvad angår de tvingende almene hensyn, som kan begrunde den således godtgjorte hindring for etableringsfriheden, er det indledningsvis væsentligt at erindre, at Domstolen har anerkendt nødvendigheden af at sikre sammenhængen i skatte- og afgiftssystemet, nødvendigheden af at sikre en effektiv skatte- og afgiftskontrol, nødvendigheden af at forhindre skatte- og afgiftssvig og nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne som sådanne hensyn.

51. Nødvendigheden af at sikre sammenhængen i skatte- og afgiftssystemet indebærer, at det skal være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning²¹. I den foreliggende sag er der ingen tegn på, at fradraget af de elementer, der udgør kapitalgrundlaget, i afgiftsgrundlaget for ASSB, hvortil hjemmehørende kreditinstitutter og datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter har adgang, udlignes ved en skatteopkrævning fra disse sidstnævnte.

52. Nødvendigheden af at sikre en effektiv skatte- og afgiftsopkrævning indebærer i det væsentlige, at medlemsstaterne har beføjelse til at træffe foranstaltninger, som gør det muligt klart og præcist at kontrollere beskatningsgrundlaget²². Efter min opfattelse er det klart, at den omhandlede portugisiske lovgivning, som fastsætter en metode til beregning af beskatningsgrundlaget, der nødvendigvis fører til et højere resultat for filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, ikke har nogen sammenhæng med dette formål.

53. Nødvendigheden af at forhindre misbrug og skatte- og afgiftssvig kan heller ikke påberåbes i den foreliggende sag, idet den portugisiske lovgivning, hvorved ASSB blev indført, ikke, som det kræves i henhold til retspraksis, har det specifikke formål at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, hvis formål er at opnå en uberettiget skattefordel²³.

²⁰ – Jf. dom af 25.2.2021, Novo Banco (C-712/19, EU:C:2021:137, præmis 26).

²¹ – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

²² – Dom af 19.7.2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

²³ – Dom af 20.12.2017, Deister Holding og Juhler Holding (C-504/16 og C-613/16, EU:C:2017:1009, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

54. Tilbage står at undersøge nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

55. I denne henseende har Kommissionen i retsmødet gjort gældende, at den indirekte forskelsbehandling, som filialer udsættes for, idet de ikke kan udstede gældsinstrumenter svarende til kapital, kan begrundes i kravet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

56. Kommissionen har i denne forbindelse erindret om, at datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter i henhold til den omhandlede portugisiske lovgivning kun kan fradrage værdien af de gældsinstrumenter svarende til kapital, som de selv har udstedt, i afgiftsgrundlaget for ASSB og ikke værdien af instrumenter udstedt af deres moderselskaber. Tilsvarende kan filialer ikke fradrage værdien af instrumenter udstedt af deres moderselskaber, når disse instrumenter ikke vedrører de pågældende filialers aktivitet.

57. Det underliggende formål med dette lovgivningsmæssige valg er ifølge Kommissionen at undgå, at ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, som opererer i Portugal via en filial, frit kan vælge omfanget af deres afgiftsgrundlag for ASSB ved på kunstig vis at tilføje gældsinstrumenter svarende til kapital til denne filials aktivitet i Portugal.

58. Den besvarelse, jeg foreslår at give af dette argument fra Kommissionens side, kræver, at der anføres nogle indledende bemærkninger om sikringen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

59. Sikringen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, som første gang blev fastlagt i Marks & Spencer-dommen²⁴, er i forbindelse med nødvendigheden af at undgå dobbelt fradrag for underskud og risikoen for skatteunddragelse blevet anerkendt af Domstolen som en selvstændig begrundelse.

60. Med henblik herpå tog Domstolen hensyn til den omstændighed, at pålæggelse af direkte afgifter er centrale i medlemsstaternes beskatningskompetence. Eftersom der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger til at indføre harmoniserede regler, tilkommer det nemlig medlemsstaterne at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser ved at indgå overenskomster om forhindring af dobbeltbeskatning eller på egen hånd²⁵.

61. Denne begrundelse er således et udtryk for det internationalt bredt anerkendte territorialprincip for staternes beskatningskompetence. Mere præcist udtrykt anerkender Domstolen bl.a. nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i tilfælde, hvor den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område²⁶. F.eks. kan det ikke overlades til selskaber fuldstændig frit at overføre deres overskud fra én medlemsstat til en anden eller at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en

²⁴ – Dom af 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

²⁵ – Dom af 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, herefter »Oy AA-dommen«, EU:C:2007:439, præmis 52).

²⁶ – Dom af 13.10.2022, Finanzamt Bremen (C-431/21, EU:C:2022:792, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

anden medlemsstat, idet sådanne former for praksis kan medføre, at skattegrundlaget efter det pågældende selskabs eget valg øges i én medlemsstat og nedsættes i andre svarende til det overførte overskud eller tab²⁷.

62. Kommissionen er i det væsentlige af den opfattelse, at den omhandlede lovgivning tager sigte på at beskytte den portugisiske stats beskatningskompetence med hensyn til aktiviteter, der udøves på dens område, idet denne lovgivning forhindrer, at ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, der opererer i Portugal via en filial, i denne filials regnskab registrerer gældsinstrumenter svarende til kapital, der ikke vedrører denne filials aktiviteter i Portugal, og således nedsætter den pågældende filials afgiftsgrundlag for ASSB.

63. Efter min opfattelse kan begrundelsen om nødvendigheden af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne ikke med føje påberåbes på den måde, som Kommissionen har argumenteret for.

64. Det skal nemlig anføres, at en medlemsstat, som gør gældende, at dens nationale lovgivning har til formål at forhindre ethvert indgreb i dens beskatningskompetences territorialitet, i henhold til fast retspraksis skal opfylde et krav om *ensartethed*.

65. Nærmere bestemt følger det af denne retspraksis, at når en medlemsstat har valgt at indrømme en skattefordel til selskaber, der er etableret på dens område, og dermed frasagt sig udøvelsen af sin beskatningskompetence med hensyn til disse selskaber, kan denne stat ikke påberåbe sig nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne med henblik på at begrunde en beskatning af selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat²⁸.

66. I den foreliggende sag frasagde den portugisiske stat sig udøvelsen af sin beskatningskompetence, da den indrømmede hjemmehørende kreditinstitutter og datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, der, som det bør erindres, udgør selvstændige retssubjekter i skatte- og afgiftsmæssig henseende og dermed selskaber hjemmehørende i denne stat, en skattefordel i form af muligheden for at fradrage værdien af gældsinstrumenter svarende til kapital i deres afgiftsgrundlag for ASSB.

67. Henset hertil kan den pågældende stat ikke med føje påberåbe sig sin beskatningskompetences territorialitet med henblik på at begrunde en ufordelagtig behandling af filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, som af de tidligere anførte grunde ikke har mulighed for at fradrage værdien af disse instrumenter i deres afgiftsgrundlag for den omtvistede afgift.

²⁷ – Jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 56, og dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 34).

²⁸ – Jf. navnlig dom af 8.11.2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, præmis 58 og 59), og af 18.6.2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 67).

Forslag til afgørelse

68. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det andet præjudicielle spørgsmål fra Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) således:

»Etableringsfriheden som fastsat i artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national ordning, hvorefter det kun er tilladt for hjemmehørende kreditinstitutter og datterselskaber af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter med juridisk personlighed og dermed ikke for filialer af ikke-hjemmehørende kreditinstitutter, som ikke har juridisk personlighed, at fradrage deres kapitalgrundlag og tilsvarende gældsinstrumenter i afgiftsgrundlaget for en afgift, som pålægges disse enheders passiver.«