



Zbirka odločb sodne prakse

Zadeva C-340/22

**Cofidis
proti
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD))

Sodba Sodišča (prvi senat) z dne 21. decembra 2023

„Predhodno odločanje – Neposredna obdavčitev – Člen 49 PDEU – Svoboda ustanavljanja – Uvedba davka na obveznosti kreditnih institucij za financiranje nacionalnega sistema socialne varnosti – Domnevna diskriminacija podružnic tujih kreditnih institucij – Direktiva 2014/59/EU – Okvir za sanacijo in reševanje kreditnih institucij in investicijskih podjetij – Področje uporabe“

1. *Ekonomska in monetarna politika – Ekonomska politika – Sanacija in reševanje kreditnih institucij – Direktiva 2014/59 – Predmet urejanja in področje uporabe – Harmonizacija obdavčitve kreditnih institucij, ki poslujejo v Uniji – Izključitev – Uvedba nacionalnega davka na obveznosti kreditnih institucij – Davčni prihodki za financiranje nacionalnega sistema socialne varnosti – Davek, ki ni povezan z reševanjem in sanacijo teh istih institucij – Dopustnost – Podobnosti med metodo izračuna davka in metodo izračuna prispevkov, ki se plačujejo na podlagi Direktive 2014/59 – Nevplivanje (Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 2014/59, člen 1)*

(Glej točke od 22 do 27 in točko 1 izreka.)

2. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Gospodarske družbe – Določitev povezave s pravnim redom države – Merilo – Kraj sedeža družbe – Uporaba nacionalne davčne zakonodaje – Davčna obravnava družbe rezidentke oziroma družbe nerezidentke – Obseg – Podružnica družbe nerezidentke – Vključitev (člena 49 in 54 PDEU)*

(Glej točko 36.)

3. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Določbe Pogodbe – Področje uporabe – Dejavnost, ki jo družba rezidentka opravlja v drugi državi članici prek stalne poslovne enote – Vključitev – Možnost gospodarskih subjektov, da svobodno izberejo pravno obliko, ki ustreza opravljanju njihove dejavnosti v drugi državi članici – Omejevanje z diskriminatornimi davčnimi določbami – Nedopustnost*

(člena 49 in 54 PDEU)

(Glej točke od 37 do 42 in 47.)

4. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Financiranje nacionalnega sistema socialne varnosti – Nacionalna ureditev, ki določa davek za kreditne institucije rezidentke ter za hčerinske družbe in podružnice kreditnih institucij nerezidentk – Davčna osnova, ki jo sestavljajo obveznosti kreditnih institucij – Odbitek lastnega kapitala in dolžniških instrumentov, ki so primerljivi z lastnim kapitalom – Podružnice, ki kot subjekti brez pravne osebnosti niso pooblašene za izdajanje takih instrumentov in ne morejo odbiti lastnega kapitala od svoje davčne osnove – Nedopustnost nacionalne ureditve*
(člena 49 in 54 PDEU)

(Glej točki 44 in 65 ter točko 2 izreka.)

Povzetek

Družba Cofidis je portugalska podružnica kreditne institucije s sedežem v Franciji. Kot taka je davčna zavezanica za adicional de solidariedade sobre o sector bancário (solidarnostni dodatek za bančni sektor, v nadaljevanju: ASSB), to je davek za bančni sektor na obveznosti¹ kreditnih institucij. Ta davek je Portugalska republika uvedla, da bi finančno podprla nacionalni sistem socialne varnosti ter ponovno vzpostavila ravnotežje med davčnim bremenom tega sektorja, ki je oproščen davka na dodano vrednost (DDV) pri večini finančnih storitev in transakcij, ter davčnim bremenom, ki ga nosijo vsi drugi sektorji portugalskega gospodarstva.

Zavezanci za ASSB so kreditne institucije s sedežem na Portugalskem, portugalske hčerinske družbe kreditnih institucij s sedežem na ozemlju druge države in portugalske podružnice kreditnih institucij nerezidentk.

Družba Cofidis je 11. decembra 2020 na podlagi obrnjene davčne obveznosti obračunala ASSB za prvo polletje leta 2020. Ker pa je menila, da je ASSB v nasprotju z Direktivo 2014/59² in členom 49 PDEU, je svojo zavezanost za plačilo tega davka izpodbijala pred predložitvenim sodiščem³.

Sodišče je s sodbo ugotovilo, da Direktiva 2014/59 ne nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero je uveden davek, kot je ASSB, katerega metoda izračuna je domnevno podobna metodi izračuna prispevkov, ki jih kreditne institucije plačujejo na podlagi te direktive, vendar prihodki od tega davka niso namenjeni nacionalnim mehanizmom za financiranje ukrepov za reševanje, drugače kot prispevki, določeni z navedeno direktivo. Po drugi strani pa je Sodišče razsodilo, da svoboda ustanavljanja, zagotovljena v členih 49 in 54 PDEU, nasprotuje taki nacionalni ureditvi.

¹ ASSB se obračuna zlasti na obveznosti, ki so jih določili in potrdili davčni zavezanci po odbitku.

² Direktiva 2014/59/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. maja 2014 o vzpostavitvi okvira za sanacijo ter reševanje kreditnih institucij in investicijskih podjetij ter o spremembi Šeste direktive Sveta 82/891/EGS ter direktiv 2001/24/ES, 2002/47/ES, 2004/25/ES, 2005/56/ES, 2007/36/ES, 2011/35/EU, 2012/30/EU in 2013/36/EU in uredb (EU) št. 1093/2010 ter (EU) št. 648/2012 Evropskega parlamenta in Sveta (UL 2014, L 173, str. 190).

³ V obravnavani zadevi Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitražno sodišče za davčne zadeve (center za upravno arbitražo), Portugalska).

Presoja Sodišča

Sodišče je najprej ugotovilo, da prispevki, plačani na podlagi Direktive 2014/59, niso davki, ampak, nasprotno, izhajajo iz zavarovalne logike. Posledično, ker Direktiva 2014/59 ni namenjena harmonizaciji obdavčitve kreditnih institucij, ki opravljajo dejavnost v Uniji, ta direktiva ne more ovirati uvedbe nacionalnega davka, kot je ASSB. Okoliščina, da naj bi bila metoda izračuna takega davka podobna metodi izračuna prispevkov, plačanih na podlagi Direktive 2014/59, v zvezi s tem nikakor ni upoštevna.

Sodišče je nato opozorilo, da svoboda ustanavljanja gospodarskim subjektom omogoča svobodno izbiro pravne oblike, ki ustreza opravljanju njihovih dejavnosti v drugi državi članici, in zlasti opravljanje njihovih dejavnosti prek podružnice pod enakimi pogoji, kot veljajo za hčerinske družbe, ne da bi bila ta izbira neposredno ali posredno omejena z diskriminatornimi davčnimi določbami.

Natančneje, obvezna dajatev, v zvezi s katero je določeno razlikovalno merilo, ki je na videz objektivno, vendar v večini primerov glede na svoje značilnosti v slabši položaj postavlja družbe, ki imajo svoj sedež v drugi državi članici in ki so v primerljivem položaju z družbami s sedežem v državi članici obdavčitve, pomeni posredno diskriminacijo na podlagi kraja sedeža družb, ki jo člena 49 in 54 PDEU prepovedujeta.

V obravnavani zadevi se nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari brez razlikovanja uporablja za kreditne institucije rezidentke ter za portugalske hčerinske družbe in podružnice kreditnih institucij nerezidentk. Osnova za ASSB je sestavljena iz obveznosti teh subjektov, in sicer vseh postavk v bilanci stanja, ki ne glede na svojo obliko ali metodo predstavljajo dolg do tretjih oseb, razen, med drugim, postavk, ki so v skladu z veljavnimi računovodskimi pravili knjižene kot lastni kapital.

Sodišče je poudarilo, da lahko taka nacionalna ureditev povzroči, da je za družbe nerezidentke opravljanje njihovih dejavnosti na Portugalskem prek podružnice manj privlačno. Podružnice kreditnih institucij nerezidentk namreč – v nasprotju s kreditnimi institucijami rezidentkami in hčerinskimi družbami rezidentkami kreditnih institucij nerezidentk – ker nimajo pravne osebnosti, ne morejo odbiti lastnega kapitala od svoje davčne osnove v okviru ASSB in niso pooblašene za izdajanje dolžniških instrumentov, ki so primerljivi z lastnim kapitalom. To različno obravnavanje, ki omejuje svobodno izbiro ustrezne pravne oblike, lahko pomeni omejitev svobode ustanavljanja, zagotovljene v členih 49 in 54 PDEU.

Da bi bilo tako različno obravnavanje združljivo z določbami Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja, se mora nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti utemeljeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

V obravnavani zadevi pa nič ne kaže na to, da položaj kreditne institucije nerezidentke, ki posluje prek podružnice, ni objektivno primerljiv s položajem kreditne institucije rezidentke ali hčerinske družbe rezidentke kreditne institucije nerezidentke.

Poleg tega je Sodišče razsodilo, da zadevne omejitve svobode ustanavljanja ni mogoče utemeljiti niti s potrebo po zagotavljanju doslednosti nacionalnega davčnega sistema, na katero se sklicuje portugalska vlada, niti s potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ki jo je navedla Evropska komisija. V zvezi s tem se država članica, če se je

odločila, da ne bo obdavčila subjektov, ki imajo sedež na njenem ozemlju,⁴ ne more sklicevati na potrebo po zagotavljanju enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, da bi upravičila obdavčitev subjektov s sedežem v drugi državi članici.

⁴ V obravnavani zadevi se je Portugalska republika odločila, da kreditnih institucij rezidentk in hčerinskih družb rezidentk kreditnih institucij nerezidentk ne bo obdavčila glede dolžniških instrumentov, ki so primerljivi z lastnim kapitalom.