

Byla C-712/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. rugsėjo 24 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Tribunal Supremo (Ispanija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. liepos 16 d.

Kasatorius:

Novo Banco S.A.

Kita kasacinio proceso šalis:

Junta de Andalucía

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas, kurį NOVO BANCO, S.A. (anksčiau žinomas kaip *Banco Espirito Santo, S.A.* padalinys Ispanijoje) pateikė dėl 2017 m. vasario 27 d. *Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía* (Andalūzijos Aukštesniojo teisingumo teismo administracinių bylų kolegija) sprendimo dėl 2010 m. gruodžio 3 d. *Ley 11/2010 de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad* (Įstatymas Nr. 11/2010 dėl fiskalinių priemonių, skirtų valstybės biudžeto deficitui mažinti ir tvarumui užtikrinti; toliau – Įstatymas Nr. 11/2010), kuriuo reglamentuojamas mokestis už klientų indėlius Andalūzijos kredito įstaigose (toliau – IDECA), 6 straipsnio atitikties Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) 49, 56 ir 63 straipsniams ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 401 straipsnio ir 135 straipsnio 1 dalies d punktui.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas kelia du prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį. Pirmuoju klausimu jis prašo nustatyti, ar IDECA prieštarauja SESV 49, 56 ir 63 straipsniams, reglamentuojantiems įsisteigimo laisvę, laisvę teikti paslaugas ir laisvą kapitalo judėjimą, atsižvelgiant į tai, kad dėl jo teikiamos mokesčių lengvatos bankams, kuriems IDECA taikytinas, jei jų pagrindinė buveinė yra Andalūzijos autonominėje srityje, arba atsižvelgiant į bankų skyrių, įsteigtų Andalūzijos autonominėje srityje, skaičių arba į šioje autonominėje srityje vykdomiems projektams skirtas paskolas ir investicijas. Antruoju prejudiciniu klausimu teismas prašo išaiškinti, ar IDECA, nepaisant to, kad pagal Įstatymą Nr. 11/2010 jis laikomas tiesioginiu mokesčiu, gali būti kvalifikuojamas kaip netiesioginis mokestis, ir, jei taip, ar jis suderinamas su PVM direktyva, atsižvelgiant į jos 401 straipsnio ir 135 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar SESV 49, 56 ir 63 straipsniai, kuriais atitinkamai užtikrinama įsisteigimo laisvė, laisvė teikti paslaugas ir laisvas kapitalo judėjimas, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, visų pirma, atskaitymų sistema, kaip antai 1992 m. gruodžio 3 d. Andalūzijos įstatymo Nr. 11/2010 dėl fiskalinių priemonių, skirtų valstybės biudžeto deficitui mažinti ir tvarumui užtikrinti, 6 straipsnio 7 dalies 2 ir 3 punktuose numatyta mokesčiui už klientų indėlius Andalūzijos kredito įstaigose (IDECA)?
2. Ar mokestis už klientų indėlius Andalūzijos kredito įstaigose (IDECA) turi būti kvalifikuojamas kaip netiesioginis mokestis, nepaisant to, kad pagal nurodyto Andalūzijos įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 2 dalį jis laikomas tiesioginiu mokesčiu, ir, jei taip, ar jo buvimas ir reikalavimas jį taikyti suderinamas su pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), atsižvelgiant į PVM direktyvos 401 straipsnio ir 135 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

Europos Sąjungos teisė

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (OL C 202, 2016, p. 1) 49, 56, 63 ir 267 straipsniai.

1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10).

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 401 straipsnis ir 135 straipsnio 1 dalies d punktas.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija

2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439).

2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimas *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709).

2010 m. liepos 1 d. Sprendimas *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397).

2000 m. birželio 6 d. Sprendimas *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294).

2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484) 22 ir paskesni punktai.

2012 m. spalio 25 d. Sprendimas *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670).

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

2010 m. gruodžio 3 d. Įstatymo Nr. 11/2010 dėl fiskalinių priemonių, skirtų valstybės biudžeto deficitui mažinti ir tvarumui užtikrinti (BOE, Nr. 314, 2010 m. gruodžio 27 d.) 6 straipsnis.

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 Žr. punktą, susijusį su pagrindinės bylos dalyku.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 2 Kasatorius *Novo Banco S.A.* teigia, kad buvo pažeistos šios Europos Sąjungos teisės normos:
 - SESV 49 ir 56 straipsniai, kiek tai susiję su įsisteigimo laisve ir laisve teikti paslaugas.

Jis tvirtina, kad reglamentuojant mokestį už klientų indėlius Andalūzijos kredito įstaigose (IDECA), numatytą Andalūzijos įstatymo Nr. 11/2010 dėl fiskalinių priemonių, skirtų valstybės biudžeto deficitui mažinti ir tvarumui užtikrinti, kuriame nustatyti bendrieji ir specialūs mokesčio dalies atskaitymai, 6 straipsnio 7 dalies 2 ir 3 punktuose, gali būti pažeistos minėtos pagrindinės laisvės, nes:

- i) nustatant bendrųjų atskaitymų struktūrą taikomos skirtingos sąlygos Andalūzijoje ir kitur įsisteigusioms įstaigoms: įstaigų, kurios yra ne Andalūzijoje, padėtis mažiau palanki, nes yra nustatytas mokesčio dalies atskaitymas už pagrindinės būstinės įsteigimą arba bendrųjų paslaugų teikimą Andalūzijoje, o tai daro poveikį įsisteigimo laisvei, ir
- ii) numatyti specialūs atskaitymai, susiję su regionų interesu ir įstaigų, kaip antai taupomųjų bankų ir kredito unijų, ypatybėmis, atliekami beveik išimtinai regionų lygiu, o taip *de facto* diskriminuojamos kredito įstaigos atsižvelgiant į tai, ar jos susijusios su Andalūzijos regioniniais interesais. Savo argumentui pagrįsti jis nurodo 2007 m. liepos 18 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimą *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439) ir 2009 m. lapkričio 17 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709). Taikant tokias skirtingas sąlygas apribojama kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse ar kitose Ispanijos Karalystės autonominėse srityse įsteigtų bendrovių galimybė naudotis įsisteigimo laisve ir kartu kliudoma laisvei teikti paslaugas.

– Kasatorius taip pat tvirtina, kad tokios pačios išvados darytinos atsižvelgiant į Europos Komisijos oficialų pranešimą Nr. 2011/4057 dėl Ekstremadūros ir Andalūzijos autonominių sričių indėlių mokesčio. Šiame pranešime, apie kurį Ispanija informuota 2012 m. vasario 28 d., nurodyta: „<...> Ispanija galimai pažeidžia įsipareigojimus, jai nustatytus pagal SESV 49, 56 ir 63 straipsnius bei EEE susitarimo 31, 36 ir 40 straipsnius, atsižvelgiant į tai, kad pagal kai kurių jos regionų (Andalūzijos ir Ekstremadūros autonominių sričių) teisės aktus teikiamos mokesčių lengvatos bankams, kuriems šie teisės aktai taikytini tuo atveju, jei jų pagrindinė buveinė yra toje autonominėje srityje, arba atsižvelgiant į joje įsteigtų bankų skyrių skaičių arba joje vykdomiems projektams skirtas paskolas ir investicijas.“

– 1998 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (laisvas kapitalo judėjimas) įgyvendinimo 1 straipsnis ir SESV 63 straipsnis dėl laisvo kapitalo judėjimo.

Kasatorius teigia, kad IDECA reglamentavimas gali paveikti kredito įstaigų apsisprendimo laisvę, atsižvelgiant į Andalūzijoje surinktų indėlių skirstymą ir investuotojų sprendimus dėl savo santaupų paskirstymo. Jis atkreipia dėmesį į tai, kad taikant skirtingą apmokestinimą pagal finansų įstaigos įsikūrimo vietą arba jos investicijų vietą sudaromos kliūtys laisvam kapitalo judėjimui, ir šiuo klausimu nurodo 2010 m. liepos 1 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397). Jis primena, kad pačioje IDECA reglamentuojančio Įstatymo Nr. 11/2010 o aiškinamojoje dalyje aiškiai nurodoma, kad juo siekiama spręsti Andalūzijoje nuolatos patiriamą taupymo nuostolių problemą. Jo manymu, dėl veiksmingo IDECA taikymo iškraipomi finansų įstaigų su valdymu susiję sprendimai, nes taip įstaigos dažniau rinksis perkelti savo verslą į teritorijas, kuriose šis mokestis netaikytinas, arba pasirinkti šiuo mokesčiu neapmokestinamus produktus.

– PVM direktyvos 401 straipsnis ir 135 straipsnio 1 dalies d punktas.

Kasatorius nurodo, kad skundžiamame sprendime IDECA kvalifikuojamas kaip tiesioginis mokestis, nors jis negali toks būti, atsižvelgiant į tai, kad jis taikomas verslo sandoriams (šiuo atveju ekonominiams sandoriams), konkrečiai finansinių paslaugų teikimui, kaip ir PVM. Jis teigia, kad abiem mokesčiais apmokestinamas tas pats apmokestinamasis įvykis, ir kritikuoja skundžiamą sprendimą dėl to, kad jame pripažinta, kad apmokestinami dėl skolinimosi sandorio (indėlių pritraukimo) atsirandantys ekonominiai pajėgumai, siekiant apibrėžti IDECA taip, kad būtų paneigiamas jo tapatumas PVM, ypač atsižvelgiant į tai, kad IDECA apmokestinamas sandoris, kuriam šis mokestis aiškiai taikytinas, tačiau kuris neapmokestinamas PVM. Be to, jis tvirtina, kad minėtame sprendime pateiktas teiginys, jog IDECA apmokestinamas pelnas, galimai gaunamas iš surinktų indėlių, kaip pajamas generuojantis elementas, yra prieštaringas, atsižvelgiant į tai, kad ekonominiai pajėgumai, atsirandantys dėl finansinės veiklos, kai lėšos surenkamos iš indėlių, apmokestinami būtent įmonių pelno mokesčiu arba ekonominės veiklos mokesčiu.

- 3 *Junta de Andalucía* (Andalūzijos regiono vyriausybė) savo ruožtu tvirtina, kad IDECA yra tiesioginis mokestis, netaikytinas kredito įstaigų ekonominiams sandoriams, todėl jį taikant neatsižvelgiama į indėlininkų pilietybę. Jos manymu, tai yra mokestis, kuriuo apmokestinamas pelnas, galimai gaunamas iš indėlių, kuriuos surenka kredito įstaigos, fiziškai įsikūrusios autonominės srities teritorijoje – nes toje teritorijoje yra jų pagrindinė buveinė arba tiesiog bankų padaliniai, – nepriklausomai nuo to, ar tai yra Andalūzijos, kitų Ispanijos autonominių sričių ar net kitos valstybės narės kredito įstaigos. Pagrįsdama savo argumentą ji nurodo 2004 m. rugsėjo 7 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484) 22 ir paskesnius punktus bei 2012 m. spalio 25 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Komisija / Belgija* (C-387/11, EU:C:2012:670).

Ji tvirtina, kad pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją galutinis laisvo judėjimo principo tikslas – apsaugoti vidaus rinką, o mokesčių srityje draudžiama nustatyti priemones, dėl kurių ši rinka būtų suskaidoma, be tinkamo pagrindo skirtingai vertinant rezidentus ir nerezidentus. Ji teigia, kad dėl to autonominės sritys gali nustatyti tik judėjimo laisvei neprieštaraujančius mokesčius ar mokestines priemones, o tokie mokesčiai ir priemonės būtų nesuderinamos su judėjimo laisve, jeigu jais ne tik būtų sukuriama kliūčių laisvam judėjimui, bet ir jų nebūtų galima pagrįsti arba jie būtų pagrįsti, bet neproporcingi atsižvelgiant į jų paskirtį.

Andalūzijos regiono vyriausybė mano, kad todėl pirmiausia reikia nustatyti, ar priemonė, kaip antai nustatytoji Įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 2 ir 3 punktuose, pagal kurią leidžiama sumažinti regioninio mokesčio už tam tikrų investicijų įgyvendinimą pačioje autonominėje srityje mokestinę naštą, sudaro kliūčių laisvam judėjimui, šiuo atveju kapitalo judėjimui, ar ji turi faktinį poveikį įmonių įsikūrimo vietai, taip pažeidžiant įsisteigimo laisvę. Nustačius tokią kliūtį

ar apribojimą, reikėtų išnagrinėti, ar šią priemonę galima kaip nors pagrįsti ir ar ji proporcinga.

Ji teigia, kad remiantis tuo, kas išdėstyta, galima atmesti prielaidą, kad kredito įstaigų indėlių mokestis sudaro kliūčių laisvam judėjimui, iš esmės todėl, kad juo apmokestinami ne sandoriai, o apmokestinamųjų asmenų sukauptų indėlių apimtis, taigi tai nėra priemonė, galinti paveikti kapitalo judėjimą. Ji priduria, kad bet kuriuo atveju atskaitymais, numatytais 6 straipsnio 7 dalies 2 ir 3 punktuose, nesudaromos jokios skirtingos sąlygos tos autonominės srities rezidentams ir nerezidentams – taigi, ir Ispanijos bei kitų ES valstybių narių rezidentams, – nes jų taikymas nepriklauso nuo to, kur yra kredito įstaigos pagrindinė buveinė, ir jie vienodai taikomi visiems padaliniams, kurie įsteigti Andalūzijoje ir kuriems dėl to taikomas šis mokestis.

Andalūzijos regiono vyriausybė teigia, kad taip pat reikia atmesti prielaidą, jog didelė minėtoje Įstatymo Nr. 11/2010 nuostatoje numatyto atskaitymo apimtis *de facto* reiškia, kad bankų įstaigos įpareigojamos skirti investicijų į tam tikrus socialinės paskirties projektus ir taip ribojama kapitalo judėjimo laisvė. Ji tvirtina, kad tai yra paskata arba priemonė, kuria siekiama skatinti pelno reinvestavimą pačioje autonominėje srityje, ir kitoms investicijoms netrukdoma.

Konkrečiai dėl 200 000 EUR atskaitymo, ji tvirtina, kad jis atitinka reikalavimus, susijusius tiek su skirtingo vertinimo pagrįstumu, tiek su priemonės proporcingumu atsižvelgiant į siekiamą tikslą, nes IDECA turi ne tik fiskalinį, bet ir nefiskalinį pagrindą, atsižvelgiant į tai, kad jo galutinis tikslas yra ne tik surinkti mokesčius, o jo pagrindinis tikslas – skatinti investicijas autonominėje srityje bei remti taupymą regiono lygmeniu.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindų santrauka

- 4 Dėl pirmojo pateikto prejudicinio klausimo pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas, iš dalies pritardamas kasatoriaus argumentams, nurodo savo abejones dėl IDECA suderinamumo su minėtomis laisvėmis, taigi ir su SESV 49, 56 ir 63 straipsniais, kuriuose jos įtvirtintos, nes išnagrinėjus šį mokestį ir jo esminius elementus, ypač mokesčio tarifą, susijusį su atskaitymų apimtimi, visų pirma su bendru 200 000 EUR dydžio atskaitymu Andalūzijos autonominėje srityje įsikūrusioms banko įstaigoms, darytina išvada, kad tai yra mokestis, *de facto* skirtas apmokestinti bankų įstaigas, kurių buveinė yra ne minėtoje srityje, įskaitant kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse įsikūrusias įstaigas, – net pačioje teisės normoje numatyta, kad atskaitymai viršija viso mokesčio sumą (6 straipsnio 7 dalies 4 punktas). Jis pažymi, kad, kiek tai susiję su numatytais mokesčiais, bendras atskaitymas yra toks didelis, jog dėl jo faktiškai pakeičiamas mokesčio pobūdis, paverčiant jį mokesčiu, taikomu banko įstaigoms nerezidentams. Šis teismas tokios pačios nuomonės laikosi dėl specialių atskaitymų, kuriais siekiama skatinti investicijas pačioje autonominėje srityje; kai kuriais atvejais šie atskaitymai skirti išimtinai tam tikros rūšies įstaigoms,

taupomiesiems bankams ar kredito unijoms. Jis mano, kad taip *de facto* diskriminuojamos kredito įstaigos atsižvelgiant į tai, ar jos susijusios su Andalūzijos regionų interesais.

- 5 Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas kreipiasi į Teisingumo Teismą dėl IDECA pobūdžio. Visų pirma jis prašo išaiškinti, ar IDECA turi būti kvalifikuojamas kaip netiesioginis mokestis, nepaisant to, kad pagal minėto Įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 2 dalį laikomas tiesioginiu mokesčiu; jei taip, ar atsižvelgiant į PVM direktyvos 401 straipsnio ir 135 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas jis suderinamas su PVM, turint omenyje, kad IDECA apmokestinamas indėlių laikymas, o indėliams taikytinas PVM, nors jie juo neapmokestinami.

DARBINIS VERTINIMAS