

**Lieta C-712/19****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 24. septembris

**Iesniedzējtiesa:**

*Tribunal Supremo* (Spānija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2019. gada 16. jūlijs

**Apelācijas sūdzības iesniedzēja:**

*Novo Banco S.A.*

**Atbildētāja apelācijas instancē:**

*Junta de Andalucía*

**Pamatlietas priekšmets**

Kasācijas sūdzība, ko ir iesniegusi *NOVO BANCO, S.A.* (tās bijušais nosaukums ir *Banco Espirito Santo, S.A.*, filiāle Spānijā) par *Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía* [Andalūzijas Augstākās tiesas Administratīvo lietu tiesu palātas] 2017. gada 27. februāra spriedumu, kas attiecas uz *Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad* [2010. gada 3. decembra] Likums Nr. 11/2010 par nodokļu pasākumiem, ar ko samazina valsts budžeta deficītu un veicina ilgtspējību] – kas reglamentē nodokli Andalūzijas kredītiestāžu klientu noguldījumiem (turpmāk tekstā – “*IDECA*”) –, 6. panta saderību ar Līguma par Eiropas Savienības darbību (turpmāk tekstā – “*LESD*”) 49., 56. un 63. pantu un Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “*PVN direktīva*”) 401. pantu un 135. panta 1. panta d) apakšpunktu.

## Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Iesniedzējtiesa uzdod divus prejudiciālus jautājumus saskaņā ar LESD 267. pantu. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu tā lūdz noteikt, vai *IDECA* ir pretrunā LESD 49., 56. un 63. pantam, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, ņemot vērā, ka tas sniedz nodokļu priekšrocības konkrētām bankām, ja to juridiskā adrese atrodas Andalūzijas autonomajā kopienā, vai atkarībā no [minētajā] autonomajā kopienā reģistrēto bankas biroju skaita vai minētās autonomās kopienas projektiem paredzēto aizdevumu un ieguldījumu apmēra. Ar otro prejudiciālo jautājumu tā lūdz paskaidrot, vai *IDECA*, lai arī saskaņā ar Likumu Nr. 11/2010 tas ir tiešais nodoklis, var kvalificēt kā netiešo nodokli un vai šajā gadījumā tas ir saderīgs ar PVN direktīvu, ņemot vērā 401. panta un 135. panta 1. panta d) apakšpunkta noteikumus.

## Prejudiciālie jautājumi

- 1) Noteikt, vai LESD 49., 56. un 63. pants, kas attiecīgi garantē brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem it īpaši pretrunā ir tāda atskaitījumu sistēma, kas ir paredzēta *IDECA* 2010. gada 3. decembra Likuma Nr. 11/2010 par nodokļu pasākumiem, ar ko samazina valsts budžeta deficītu un veicina ilgtspējību, 6. panta 7. punkta 2. un 3. apakšpunktā.
- 2) Noteikt, vai *IMPUESTO SOBRE LOS DEPÓSITOS DE CLIENTES EN LAS ENTIDADES DE CRÉDITO EN ANDALUCÍA* [NODOKLIS KREDĪTIESTĀŽU KLIENTU NOGULDĪJUMIEM ANDALŪZIJĀ] (*IDECA*) ir jākvalificē kā netiešais nodoklis, lai arī saskaņā ar minētā Andalūzijas Likuma Nr. 11/2010 6. panta 2. punktu tas ir tiešais nodoklis, un vai tādā gadījumā tā pastāvēšana un iekasēšana ir saderīga ar PVN, ņemot vērā PVN direktīvas 401. pantā un 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā noteikto.

## Atbilstošās Savienības tiesību normas

### *Eiropas Savienības tiesības*

Līguma par Eiropas Savienības darbību (OV 2016, C 202, 1. lpp.) 49., 56., 63. un 267. pants.

Padomes Direktīva 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) par Līguma 67. panta īstenošanu (OV 1988, L 178, 5. lpp.).

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 401. pants un 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts.

*Eiropas Savienības Tiesas judikatūra*

Spriedums, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439).

Spriedums, 2009. gada 17. novembris, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709).

Spriedums, 2010. gada 1. jūlijs, *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397).

Spriedums, 2000. gada 6. jūnijs, *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294).

Spriedums, 2004. gada 7. septembris, *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484), 22. un nākamie punkti.

Spriedums, 2012. gada 25. oktobris, *Komisija/Beļģija* (C-387/11, EU:C:2012:670).

**Atbilstošās valsts tiesību normas**

*Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad* [2010. gada 3. decembra Likums Nr. 11/2010 par nodokļu pasākumiem, ar ko samazina valsts budžeta deficītu un veicina ilgtspējību] (2010. gada 27. decembra *BOE* Nr. 314), 6. pants.

**Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts**

- 1 Skat. punktu, kas attiecas uz pamatlietas priekšmetu.

**Pamatlietas pušu galvenie argumenti**

- 2 Apelācijas sūdzības iesniedzēja *Novo Banco S.A.* apgalvo, ka ir pārkāptas šādas Eiropas Savienības tiesību normas:

– LESD 49. un 56. pants, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvību.

Tā apgalvo, ka ar regulējumu par nodokli Andalūzijas kredītiestāžu klientu noguldījumiem (*IDECA*), kas ir iekļauts Andalūzijas Likuma Nr. 11/2010 par nodokļu pasākumiem, ar ko samazina valsts budžeta deficītu un veicina ilgtspējību, 6. pantā, paredzot vispārējus un īpašus atskaitījumus no nodokļa summas (7. punkta 2. un 3. apakšpunkts), varētu tikt aizskartas minētās pamatbrīvības:

- i) regulējumā par vispārējiem atskaitījumiem nosakot atšķirīgu attieksmi pret iestādēm rezidentēm un iestādēm nerezidentēm Andalūzijā, radot pēdējām

- minētajām nelabvēlīgu situāciju, ņemot vērā, ka tiek paredzēts atskaitījums no nodokļa summas gadījumā, ja [iestāžu] galvenā mītne vai vispārējie dienesti atrodas Andalūzijā, kas ietekmē brīvību veikt uzņēmējdarbību, un
- ii) paredzot īpašus atskaitījumus, kam ir saikne ar reģionālajām interesēm un kas ir saistīti ar tādu iestāžu īpatnībām kā krājbankas un krājaizdevu sabiedrības, kuras gandrīz vienmēr tiek dibinātas reģionos; tas *de facto* izraisa diskrimināciju starp kredītiestādēm atkarībā no to saiknes ar Andalūzijas reģionālajām interesēm. Sava apgalvojuma pamatojumam tā min Eiropas Savienības Tiesas spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439), un 2009. gada 17. novembris, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709). Šāda atšķirīga attieksme pret citās Eiropas Savienības dalībvalstīs vai citās Spānijas Karalistes autonomajās kopienās reģistrētajām sabiedrībām ierobežo to brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu un vienlaikus rada pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu.
- Apelācijas sūdzības iesniedzēja turklāt apgalvo, ka identiski secinājumi izriet no Eiropas Komisijas brīdinājuma vēstules Nr. 2011/4057 par nodokli noguldījumiem Andalūzijas un Estremaduras autonomajās kopienās, kas tika paziņota Spānijai 2012. gada 28. februārī un kurā ir lasāms: “[..] Pret Spāniju var tikt uzsākta procedūra sakarā ar LESD 49., 56. un 63. pantā un EEZ līguma 31., 36. un 40. punktā noteikto pienākumu neizpildi, jo ar dažu tās reģionu (Andalūzijas autonomā kopiena un Estremaduras autonomā kopiena) tiesību aktiem konkrētām bankām tiek piešķirtas nodokļu priekšrocības gadījumā, ja to juridiskā adrese atrodas autonomajā kopienā, vai atkarībā no [minētajā] autonomajā kopienā reģistrēto bankas biroju skaita vai [minētās autonomās kopienas] projektiem paredzēto aizdevumu un ieguldījumu apmēra”.
- Padomes Direktīvas 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) par Līguma 67. panta īstenošanu 1. pants (kapitāla brīva aprīte) un LESD 63. pants par kapitāla brīvu aprīti.
- Apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka *IDECA* regulējums var ietekmēt kredītiestāžu lēmumpieņemšanas brīvību saistībā ar Andalūzijā iekasēto noguldījumu piešķiršanu un ieguldītāju lēmumus par to uzkrājumu ieguldīšanu. Tā uzsver, ka atšķirīgi nodokļi atkarībā no finanšu iestādes rezidences valsts vai ieguldījumu vietas ierobežo kapitāla brīvu aprīti, un šajā ziņā tā min Tiesas 2010. gada 1. jūlija spriedumu *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397). Tā atgādina, ka *IDECA* regulējošā likuma pamatojumā ir tieši norādīts, ka tas ir paredzēts, lai risinātu ar uzkrājumu aizplūšanu saistīto endēmisko problēmu, no kuras cieš Andalūzija. Pēc tās domām, *IDECA* faktiskā piemērošana izkropļo finanšu iestāžu pārvaldības lēmumus, [jo tās] vēlēšies pārcelt savu uzņēmējdarbību uz teritorijām, kurās šāds nodoklis nav paredzēts, vai darboties ar precēm, kurām tas nav piemērojams.
- PVN direktīvas 401. pants un 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts.

Apelācijas sūdzības iesniedzēja apgalvo, ka pārsūdzētajā spriedumā *IDECA* ir kvalificēts ka tiešais nodoklis, lai gan to nevar piemērot kā tiešo nodokli, to uzliek saimnieciskajiem darījumiem, šajā gadījumā finanšu darījumiem, kā PVN, konkrēti, finanšu pakalpojumu sniegšanai. Tā apgalvo, ka abi nodokļi tiek uzlikti vienam un tam pašam [darījumam], un norāda, ka saskaņā ar pārsūdzēto spriedumu ar nodokli tiek aplikta maksātspēja, kas izriet no aizņēmuma darījuma (noguldījumu iekasēšana), ar mērķi definēt *IDECA* tādējādi, lai varētu novērst tā identiskumu ar PVN, vismaz tad, kad ar *IDECA* aplik darījumu, kas burtiski ir aplikams ar PVN, bet ir no tā atbrīvots. Tā turklāt apgalvo, ka minētajā spriedumā paustais apgalvojums, ka *IDECA* uzliek ienākumiem, kas, iespējams, ietver iekasētos noguldījumus, kā elementam, kas rada ienākumus, tāsprāt, ir pretrunīgs, jo maksātspēja, kuras pamatā ir finanšu darbība ar iekasētajiem līdzekļiem, izmantojot noguldījumus, tiek aplikta tieši ar uzņēmumu ienākuma nodokli vai ar uzņēmējdarbības nodokli.

- 3 Savukārt *Junta de Andalucía* (Andalūzijas autonomā apgabala valdība) apgalvo, ka *IDECA* ir tiešais nodoklis, ar ko neapliek kredītiestāžu saimnieciskos darījumus, un ka tādējādi tas neattiecas uz noguldītāju valstspiederību. Pēc tās domām, tas ir nodoklis, ko uzliek ieņēmumiem, kuri potenciāli ietver noguldījumus, ko ir iekasējušas kredītiestādes, kuras fiziski atrodas autonomās kopienas teritorijā, jo minētajā teritorijā atrodas bankas galvenā mītne vai tikai tās filiāles, neatkarīgi no tā, vai tās ir Andalūzijas, citu Spānijas autonomo kopienu vai tostarp citas dalībvalsts kredītiestādes. Savas argumentācijas pamatojumam tā min Tiesas [šādus] spriedumus – 2004. gada 7. septembris, *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484), 22. un nākamie punkti, un 2012. gada 25. oktobris, Komisija/Belģija (C-387/11, EU:C:2012:670).

Tā apgalvo, ka saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas judikatūru brīvas aprites principa galīgais mērķis ir nodrošināt iekšējā tirgus aizsardzību; tas nodokļu jomā it īpaši liedz tādu pasākumu noteikšanu, kas sadrumstalo minēto tirgu, paredzot atšķirības starp rezidentiem un nerezidentiem un nesniedzot tam nekādu atbilstošu pamatojumu. Tā apgalvo, ka tādējādi autonomās kopienas var noteikt nodokļus vai nodokļu pasākumus, ar nosacījumu, ka tie nav pretrunā pārvietošanās brīvībai, kas notiktu gadījumā, ja paredzēto brīvas pārvietošanās ierobežojumu nevarētu pamatot, vai arī gadījumā, ja to varētu pamatot, bet tas būtu nesamērīgs, lai sasniegtu izvirzīto mērķi.

*Junta de Andalucía* (Andalūzijas autonomā apgabala valdība) uzskata, ka tāpēc vispirms ir jānoskaidro, vai tāds pasākums kā Andalūzijas likuma par nodokli kredītiestāžu noguldījumiem 6. panta 7. punkta 2. un 3. apakšpunktā noteiktais, kas ļauj samazināt autonomajā kopienā noteiktā nodokļa apmēru, veicot konkrētus ieguldījumus pašā autonomajā kopienā, ir pārvietošanās brīvības – šajā gadījumā kapitāla [brīvas aprites] – ierobežojums un vai tas faktiski ietekmē uzņēmuma atrašanās vietu, pārkāpjot brīvību veikt uzņēmējdarbību. Ja tiktu konstatēts šāds šķērslis vai ierobežojums, tad būtu jāpārbauda, vai ir kāds pamatojums, kas attaisno pasākumu, un, ja tāds ir, tad arī ir jānoskaidro, vai tas ir samērīgs.



Tā apgalvo, ka, balstoties uz iepriekš minēto, var noraidīt to, ka nodoklis kredītiestāžu noguldījumiem ir pārvietošanās brīvības ierobežojums, tas ir galvenokārt tāpēc, ka ar nodokli tiek aplikti nevis darījumi, bet nodokļa maksātāju iekasēto noguldījumu apjoms, tādējādi tāds pasākums nevar ietekmēt kapitāla apriti. Tā piebilst, ka katrā ziņā 6. panta 7. punkta 2. un 3. apakšpunktā paredzētie atskaitījumi nerada atšķirīgu attieksmi pret rezidentiem un nerezidentiem autonomajā kopienā un līdz ar to pret Spānijas iedzīvotājiem un citu ES dalībvalstu pilsoņiem, jo to piemērošana nav atkarīga no bankas juridiskās adreses atrašanās vietas, bet to bez izšķirības piemēro visām Andalūzijā reģistrētajām filiālēm un līdz ar to tām ir jāmaksā nodoklis.

*Junta de Andalucía* (Andalūzijas autonomā apgabala valdība) apgalvo, ka arī ir jānoraida [apgalvojums], ka šajā Likuma Nr. 11/2010 tiesību normā minētais atskaitījuma lielais apjoms *de facto* nozīmējot to, ka bankām ir jāveic ieguldījumi konkrētos sabiedrisko pakalpojumu projektos, tādējādi ierobežojot kapitāla brīvu apriti. Tā apgalvo, ka tas ir stimulē vai pasākums, kura mērķis ir veicināt peļņas atkārtotu ieguldīšanu pašā autonomajā kopienā, neliedzot veikt citus alternatīvus ieguldījumus.

It īpaši attiecībā uz 200 000 EUR atskaitījumu tā apgalvo, ka tas atbilst prasībām gan attiecībā uz atšķirīgas attieksmes pamatojumu, gan pasākuma samērīgumu ar izvirzīto mērķi, jo *IDECA* nav tikai nodokļu pasākums, bet tas ir arī nodokļiem nepielīdzināms pasākums, jo tā galvenais mērķis ir nevis tikai iekasēt nodokli, bet arī veicināt ieguldījumus autonomajā kopienā un [palielināt] reģionālos uzkrājumus.

### Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 4 Attiecībā uz pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa, daļēji piekrītot apelācijas sūdzības iesniedzējas argumentiem, pauž šaubas par *IDECA* saderību ar iepriekš minētajām brīvībām un tādējādi ar LESD 49., 56. un 63. pantu, kas uz tām attiecas, jo, izvērtējot nodokli un tā būtiskos elementus, it īpaši nodokļa uzlikšanas veidu kopsakarā ar atskaitījumu summu, it sevišķi ar vispārējo atskaitījumu 200 000 EUR apmērā, ko var veikt banka, kuras galvenā mītne atrodas Andalūzijas kopienā, var uzskatīt, ka tas ir nodoklis, kura *de facto* mērķis ir uzlikt nodokli bankām, kuru mītne neatrodas minētajā kopienā, tostarp tām, kuru mītne atrodas citās Eiropas Savienības dalībvalstīs, tiktāl, ka pašā tiesību normā ir paredzēts, ka atskaitījumi pārsniedz visas kvotas summu (6. panta 7. punkta 4. apakšpunkts). Tā norāda, ka vispārējs atskaitījums ir tik nozīmīgs salīdzinājumā ar paredzētajām kvotām, ka tas faktiski pārveido pašu nodokli par nodokli nerezidentēm bankām. Minētā tiesa tādā pašā nozīmē norāda uz īpašiem atskaitījumiem, kas ir paredzēti ieguldījumu veicināšanai pašā autonomajā kopienā un dažos gadījumos tikai viena veida iestādēm – krājbankām vai krājaizdevu sabiedrībām; tā uzskata, ka kredītiestāžu starpā *de facto* rodas diskriminācija atkarībā no to saiknes ar Andalūzijas reģionālajām interesēm.

- 5 Ar otro prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā Tiesai par *IDECA* būtību. It īpaši tā lūdz paskaidrot, vai tas ir jākvalificē kā netiešais nodoklis, lai arī saskaņā ar minētā Andalūzijas Likuma Nr. 11/2010 6. panta 2. punktu tas ir tiešais nodoklis, un šajā gadījumā, vai tas ir saderīgs ar PVN, ņemot vērā PVN direktīvas 401. panta un 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumus, jo ar minēto nodokli apliek noguldījumu turēšanu un tie ir apliekami ar PVN, lai arī ir atbrīvoti no tā.

DARBA VERSIJA