

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 25. februarja 2021(*)

„Predhodno odločanje – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Obdavčenje – Davek na depozite komitentov v kreditnih institucijah – Davčni odbitki, priznani le institucijam, ki imajo sedež ali podružnice na ozemlju avtonomne skupnosti Andaluzija – Davčni odbitki, priznani le za naložbe v zvezi s projekti, izvedenimi v tej avtonomni skupnosti – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 401 – Prepoved pobiranja drugih nacionalnih davkov, ki jih je mogoče označiti kot prometne davke – Pojem ‚prometni davek‘ – Glavne značilnosti DDV – Neobstoj“

V zadevi C-712/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija) z odločbo z dne 16. julija 2019, ki je na Sodišče prispela 24. septembra 2019, v postopku

Novo Banco SA

proti

Junta de Andalucía,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi A. Kumin, predsednik senata, T. von Danwitz (poročevalec) in P. G. Xuereb, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Novo Banco SA J. Igual Gorgonio in A. Morillo Méndez, abogados,
- za Junta de Andalucía A. Velázquez Párraga, letrada,
- za špansko vlado M. J. Ruiz Sánchez, agentka,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in N. Gossement, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49, 56 in 63 PDEU ter Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), zlasti člena 135(1)(d) in člena 401 te direktive.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Novo Banco SA in Junta de Andalucía (vlada avtonomne skupnosti Andaluzija, Španija) glede zavezanosti te družbe za plačilo davka na depozite, ki so jih položili komitenti kreditnih institucij s sedežem v Andaluziji (v nadaljevanju: IDECA).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 135(1)(d) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti, tekočimi računi, plačili, transferji, dolгови, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov“.

4 Člen 401 te direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe prava Skupnosti ta direktiva ne preprečuje, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, katerekoli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, pod pogojem, da obračunavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami članicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.“

Špansko pravo

5 S členom 6 Ley 11/2010 de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (zakon 11/2010 o davčnih ukrepih za zmanjšanje javnofinancnega primanjkljaja in za finančno vzdržnost) avtonomne skupnosti Andaluzija z dne 3. decembra 2010 (BOE št. 314 z dne 27. decembra 2010, str. 107193, v nadaljevanju: zakon 11/2010) je bil uveden IDECA. Ta člen določa:

„[...]

(2) Narava in predmet davka

[IDECA] je neposredni davek avtonomne skupnosti Andaluzija, ki v skladu z določbami tega zakona bremeni institucije iz odstavka 5 tega člena, ker so pri njih položeni depoziti komitentov.

(3) Obdavčljivi dogodek

Obdavčljivi dogodek pri [IDECA] je hramba depozitov, ki so jih položili komitenti in za katere velja obveznost vračila.

[...]

(5) Davčni zavezanci

1. Kreditne institucije so kot davčne zavezanke odgovorne za depozite komitentov pri glavnem sedežu ali podružnicah v Andaluziji.

[...]

3. Davčni zavezanci ne morejo prevaliti zneska davka na tretje osebe.

(6) Davčna osnova

1. Davčna osnova je aritmetična sredina končnega salda postavke ,4. Depoziti komitentov' obveznosti rezervacij v bilanci stanja kreditnih institucij za vsako koledarsko četrtletje davčne obdobja, ki so navedene v ločenih računovodskih izkazih in ustrezajo depozitom pri glavnih sedežih ali podružnicah v Andaluziji.

[...]

(7) Izračun davka

1. Bruto znesek davka se izračuna tako, da se za davčno osnovo uporabi ta davčna lestvica:

Davčna osnova do (EUR)

Bruto znesek davka (EUR)

Preostanek davčne osnove do (EUR)

Stopnja, ki se uporabi (odstotek)

150.000.000

0,3

150.000.000

450.000

450.000.000

0,4

600.000.000

2.250.000

presežek

2. Splošni odbitki. Bruto znesek davka se pod pogoji, določenimi s predpisi, zmanjša za te zneske:

- (a) 200.000 EUR, če je sedež kreditne institucije v Andaluziji;
- (b) 5000 EUR na podružnico s sedežem v Andaluziji. Ta znesek znaša 7500 EUR, če je podružnica v občini, ki ima manj kot 2000 registriranih prebivalcev.

3. Posebni odbitki. Odbiti je mogoče tudi:

- (a) znesek kreditov, posojil in naložb, namenjenih v davčnem letu za projekte v Andaluziji v okviru strategije za trajnostno gospodarstvo, navedene v vsakoletni proračunski zakonodaji;
- (b) zneske, namenjene za socialne programe hranilnic in sklad za izobraževanje in spodbujanje kreditnih zadrug, ki so bili v davčnem obdobju dejansko vloženi v Andaluziji.

[...]

4. Neto znesek davka se doseže z uporabo odbitkov, določenih v točkah 2 in 3 tega odstavka. Znesek odbitkov je omejen na bruto znesek davka, pri čemer neto znesek davka ne sme biti nižji od 0 EUR. Če se odbitki ne uporabijo, je neto znesek davka enak bruto znesku davka.

[...]

8. Davčno obdobje in obveznost

1. Davčno obdobje za ta davek je koledarsko leto [...]

[...]“

6 Šestnajsta dodatna določba Ley 7/2013, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014 (zakon 7/2013 o določitvi proračuna avtonomne skupnosti Andaluzija za leto 2014) z dne 23. decembra 2013 (BOE št. 18 z dne 21. januarja 2014, str. 3380), ki je bila sprejeta po tem, ko je Španska država uvedla davek na depozite pri kreditnih institucijah, ki je začel veljati 1. januarja 2013, določa:

„Člen 6 [zakona 11/2010], ki ureja IDECA, nima uinka od 1. januarja 2013 in dokler obstaja davčna dajatev na ravni države za isti obdavčljivi dogodek.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

7 Novo Banco, kreditna institucija s sedežem na Portugalskem in podružnico v Španiji, je iz naslova IDECA za davčno leto 2012 prejela več odločb o odmeri davka.

8 Upravne pritožbe družbe Novo Banco zoper te odločbe o odmeri davka so bile zavrnjene z odločbami Junta Superior de Hacienda de Andalucía (vrhovni davčni svet Andaluzije, Španija) z dne 12. marca 2015. Prav tako je bila tožba, vložena zoper zadnjenavedene odločbe, zavrnjena s sodbo Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (višje sodišče v Andaluziji, Španija) z dne 27. februarja 2017.

9 Družba Novo Banco je zoper to sodbo pri Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), ki je predložitveno sodišče, vložila kasacijsko pritožbo.

10 Družba Novo Banco je pred tem sodiščem trdila, prvič, da so določbe, ki urejajo IDECA, zlasti sistem odbitkov v zvezi s tem davkom, v nasprotju s členi 49, 56 in 63 PDEU, ker neupravičeno različno obravnavajo kreditne institucije glede na to, ali imajo sedež na ozemlju avtonomne skupnosti Andaluzija ali ne. Drugič, ta družba meni, da je treba IDECA opredeliti kot posredni davek na depozite, ki jih sprejmejo kreditne institucije, in zato na finančno dejavnost, ki se opravlja v zvezi s temi depoziti. Tak davek po mnenju družbe Novo Banco ni združljiv s členom 135(1)(d) in členom 401 Direktive o DDV.

11 V zvezi z združljivostjo IDECA s členi 49, 56 in 63 PDEU predložitveno sodišče navaja, da je na podlagi preučitve tega davka in njegovih bistvenih elementov, razmerja med stopnjo obremenitve in obsegom odbitkov, ter zlasti splošnega odbitka v višini 200.000 EUR, do katerega so upravičene kreditne institucije s sedežem na ozemlju avtonomne skupnosti Andaluzija, sklepalo, da je IDECA davek, ki dejansko bremeni kreditne institucije s sedežem zunaj te avtonomne skupnosti, zlasti v drugih državah članicah. Enaka preučitev naj bi veljala tudi za posebne odbitke iz člena 6(7), točka 3, zakona 11/2010.

12 Navedeno sodišče se sprašuje tudi, ali je treba IDECA, čeprav je v zakonu 11/2010 opredeljen kot neposredni davek, opredeliti kot posredni davek, saj po mnenju tega sodišča bremeni poslovne transakcije. Tako se postavlja vprašanje, ali je IDECA združljiv s členom 135(1)(d) in členom 401 Direktive o DDV, saj ta davek bremeni hrambo depozitov, transakcije v zvezi z depoziti pa so na podlagi tega člena 135(1)(d) oproščene davka na dodano vrednost (DDV).

13 V teh okoliščinah je Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

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) [zakona 11/2010]?

2. Ugotovi naj se, ali je treba [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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

14 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali je treba temeljne svoboščine iz členov 49, 56 in 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujejo sistemu splošnih in posebnih odbitkov, ki ga določa nacionalna zakonodaja, s katero je uveden davek na depozite komitentov kreditnih institucij s sedežem na ozemlju avtonomne skupnosti.

15 IDECA je davek na depozite, ki jih komitenti kreditnih institucij položijo na glavnih sedežih ali podružnicah v Andaluziji. Člen 6(7) zakona 11/2010 določa dve vrsti odbitkov, in sicer splošne odbitke iz točke 2 te določbe in posebne odbitke iz točke 3 navedene določbe.

Splošni odbitki

16 Glede splošnih odbitkov je treba navesti, da prvi od njih, naveden v ?lenu 6(7), to?ka 2(a), zakona 11/2010, zagotavlja odbitek v višini 200.000 EUR od bruto zneska IDECA v korist kreditnih institucij s sedežem v Andaluziji. Drugi, ki je dolo?en v ?lenu 6(7), to?ka 2(b), tega zakona, zagotavlja odbitek v višini 5000 EUR od bruto zneska IDECA na podružnico s sedežem v Andaluziji, prvonavedeni znesek pa se lahko poviša na 7500 EUR za vsako podružnico v ob?ini, ki ima manj kot 2000 prebivalcev.

17 Ker predložitveno sodiš?e prosi Sodiš?e za razlago ?lena 49 PDEU, ki se nanaša na svobodo ustanavljanja, ?lena 56 PDEU, ki se nanaša na svobodo opravljanja storitev, in ?lena 63 PDEU, ki se nanaša na prosti pretok kapitala, je treba ugotoviti, ali dolo?be zakonodaje avtonomne skupnosti Andaluzija iz postopka v glavni stvari, ki se nanašajo na splošne odbitke, lahko spadajo na podro?je uporabe teh svoboš?in.

18 Glede vprašanja, ali se za neko nacionalno zakonodajo uporablja ena ali druga svoboš?ina o prostem pretoku, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba upoštevati namen zadevne zakonodaje (sodba z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C?436/08 in C?437/08, EU:C:2011:61, to?ka 34 in navedena sodna praksa).

19 Ker so do splošnih odbitkov iz ?lena 6(7), to?ka 2, zakona 11/2010 upravi?ene le kreditne institucije, ki imajo sedež ali podružnice v Andaluziji, se ti odbitki nanašajo na kraj sedeža teh subjektov in lahko zato odlo?ilno vplivajo na svobodo ustanavljanja. Zato je treba te splošne odbitke preu?iti le glede na ?len 49 PDEU.

20 Svoboda ustanavljanja, ki jo ?len 49 PDEU priznava državljanom Evropske unije in ki zajema pravico za?eti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane dolo?a zakonodaja države ?lanice ustanovitve, za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo države ?lanice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, v skladu s ?lenom 54 PDEU zajema pravico opravljati dejavnost v zadevni državi ?lanici prek h?erinske družbe, podružnice ali zastopstva (sodba z dne 6. septembra 2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, to?ka 12 in navedena sodna praksa).

21 Glede družb je treba poudariti, da je njihov sedež v smislu ?lena 54 PDEU namenjen temu, da se po zgledu državljanstva pri fizi?nih osebah dolo?i navezna okoliš?ina med njimi in pravnim redom države ?lanice. ?e bi se priznalo, da lahko država ?lanica sedeža svobodno uporablja razli?no obravnavanje zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi ?lanici, bi namre? to ?lenu 49 PDEU odvzelo njegov pomen. Namen svobode ustanavljanja je tako zagotoviti nacionalno obravnavo v državi ?lanici gostiteljici s prepovedjo vsakršne diskriminacije na podlagi kraja sedeža družb (sodba z dne 18. julija 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, to?ka 30 in navedena sodna praksa).

22 Da bi bilo tako razli?no obravnavanje družb na podlagi njihovega sedeža združljivo s svobodo ustanavljanja, se mora nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, pri ?emer je treba primerljivost ?ezmejnega položaja z notranjim položajem preu?iti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih dolo?b, ali pa mora biti upravi?eno z nujnim razlogom v splošnem interesu (sodbi z dne 1. aprila 2014, Felixstowe Dock and Railway Company in drugi, C?80/12, EU:C:2014:200, to?ka 25, in z dne 22. februarja 2018, X in X, C?398/16 in C?399/16, EU:C:2018:110, to?ka 32).

23 Da bi bila omejitev svobode ustanavljanja upravi?ena z nujnimi razlogi v splošnem interesu,

mora biti tudi primerna za zagotovitev uresničitve zastavljenega cilja in ne sme presegati tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (sodbi z dne 18. julija 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 44 in navedena sodna praksa, in z dne 12. decembra 2013, Imfeld in Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, točka 64).

24 V zvezi s prvim odbitkom iz člena 6(7), točka 2(a), zakona 11/2010 je treba ugotoviti, da se z njim uvaja različno obravnavanje med, na eni strani, kreditnimi institucijami s sedežem v Andaluziji, ki so upravičene do davčne ugodnosti, ki izhaja iz zadevnega odbitka, in, na drugi strani, tistimi s sedežem v drugi regiji Španije ali v drugi državi članici, ki niso upravičene do tega odbitka in so torej obdavčene po višji stopnji.

25 V nasprotju s trditvami vlade avtonomne skupnosti Andaluzija ni mogoče šteti, da je to različno obravnavanje omiljeno ali izravnano s splošnim odbitkom iz člena 6(7), točka 2(b), zakona 11/2010, v skladu s katerim so vse kreditne institucije upravičene do odbitkov glede na število podružnic v Andaluziji, ne glede na kraj njihovega sedeža.

26 Glede primerljivosti položajev kreditnih institucij s sedežem v Andaluziji in tistih, ki imajo sicer sedež v državi članici, ki ni Kraljevina Španija, imajo pa podružnice v Andaluziji, je treba poudariti, da je za vse kreditne institucije davčna osnova za IDECA aritmetična sredina salda depozitov, položenih pri glavnih sedežih ali podružnicah v Andaluziji. Če namreč zakonodajalec države članice ti kategoriji kreditnih institucij obravnava enako zaradi obdavčitve, priznava, da glede podrobnih pravil in pogojev te obdavčitve med njima ne obstaja nikakršna objektivna razlika, ki bi upravičila različno obravnavanje (glej v tem smislu sodbo dne 28. januarja 1986, Komisija/Francija, 270/83, EU:C:1986:37, točka 20, in z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, točka 34).

27 Glede možnosti upravičenosti omejitve svobode ustanavljanja z nujnim razlogom v splošnem interesu vlada avtonomne skupnosti Andaluzija trdi, da je namen splošnih odbitkov spodbujati prakso finančne vključenosti v podeželje ter umestitev in učinkovitost kreditnih institucij v Andaluziji. V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da tak cilj ne more upravičiti omejitve priznanja ugodnega obravnavanja, in sicer odbitka v višini 200.000 EUR od bruto zneska IDECA, le na kreditne institucije s sedežem v Andaluziji, saj v nasprotju s številom in krajem podružnic, le sedež na danem ozemlju očitno ne more prispevati h kritju tega ozemlja z lokalnimi finančnimi storitvami. Nikakor ni bilo dokazano, da bi bila taka omejitev nujna za doseg teh ciljev.

28 Zato je treba ugotoviti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje določbi, kot je člen 6(7), točka 2(a), zakona 11/2010, v skladu s katerim se splošni odbitek, ki se nanaša na davek na depozite, ki jih položijo komitenti kreditnih institucij, dejavnih na ozemlju dane regije v državi članici, v višini 200.000 EUR prizna le kreditnim institucijam s sedežem na ozemlju navedene regije.

29 Drugi splošni odbitek iz člena 6(7), točka 2(b), zakona 11/2010 zagotavlja, da se od bruto zneska IDECA odšteje 5000 EUR na podružnico s sedežem na ozemlju avtonomne skupnosti Andaluzija, ta znesek pa se poviša na 7500 EUR za vsako podružnico s sedežem v občini z manj kot 2000 prebivalcev.

30 V zvezi s tem je treba poudariti, da lahko vse kreditne institucije, zavezane za plačilo IDECA, izkoristijo ta drugi splošni odbitek, ne glede na to, ali je njihov sedež v Andaluziji, v drugi regiji Španije ali v drugi državi članici Unije. Določba, ki določa tak odbitek, torej ne uvaja očitne diskriminacije na podlagi kraja navedenega sedeža.

31 Glede vprašanja, ali je mogoče šteti, da taka določba pomeni posredno diskriminacijo, je treba navesti, da niso prepovedane le očitne diskriminacije na podlagi kraja sedeža družb, ampak

tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko povzročijo enak rezultat (glej v tem smislu sodbo z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport? és Divatkereskedelmi*, C?385/12, EU:C:2014:47, točka 30).

32 ?eprav v obravnavanem primeru iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da predložitveno sodišče meni, da tak odbitek prispeva k temu, da IDECA *de facto* bremeni le kreditne institucije, ki nimajo sedeža na ozemlju avtonomne skupnosti Andaluzija, pa niti predložitveno sodišče niti stranke, ki so predložile pisna stališča, v zvezi s tem niso predložile zadostnih pojasnil, tako da Sodišče v zvezi s tem ne more odločiti.

33 Zato je treba ugotoviti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje določbi, kot je člen 6(7), točka 2(b), zakona 11/2010, v skladu s katerim se glede davka na depozite komitentov kreditnih institucij, dejavnih na ozemlju dane regije države članice, prizna odbitek v višini 5000 EUR od bruto zneska tega davka za vsako podružnico s sedežem na ozemlju te regije, pri čemer se ta znesek odbitka poviša na 7500 EUR za vsako podružnico, ki je v obcini z manj kot 2000 prebivalcev, razen če ta odbitek dejansko ne povzroči diskriminacije na podlagi kraja sedeža zadevnih kreditnih institucij, ki ne bi bila upravičena, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Posebni odbitki

34 Najprej je treba poudariti, da se prvo vprašanje, kot je bilo navedeno v točki 14 te sodbe, sicer nanaša na člene 49, 56 in 63 PDEU, vendar je treba posebne odbitke, uvedene s členom 6(7), točka 3, zakona 11/2010, preučiti zgolj glede na prosti pretok kapitala. Ti odbitki namreč ne zahtevajo nobene povezave s krajem ustanovitve zadevnih kreditnih institucij. Ker se poleg tega ti odbitki uporabljajo le za kredite, posojila in naložbe, namenjene za projekte, izvedene v Andaluziji, se nanašajo na usmerjanje kapitalskih tokov in zato na prvem mestu spadajo na področje prostega pretoka kapitala, saj je njihov učinek na prosti pretok storitev povsem drugoten.

35 V zvezi s temi posebnimi odbitki je treba poudariti, da člen 6(7), točka 3, zakona 11/2010 zadevnim kreditnim institucijam omogoča, da od bruto zneska IDECA odbijejo znesek kreditov, posojil in naložb za projekte, izvedene v Andaluziji v okviru strategije za trajnostno gospodarstvo, navedene v proračunskih predpisih, ki jih vsako leto sprejeme ta avtonomna skupnost, ter zneske, ki so bili namenjeni za socialne programe hranilnic in sklad za izobraževanje in spodbujanje kreditnih zadrug in ki so bili dejansko vloženi v Andaluziji v zadevnem davnem obdobju.

36 Glede pogojev uporabe in ciljev posebnih odbitkov iz postopka v glavni stvari pa so v predlogu za sprejetje predhodne odločbe brez dodatnih pojasnil navedeni le strategija trajnostnega gospodarstva, socialni programi hranilnic ter sklad za izobraževanje in spodbujanje kreditnih zadrug. V zvezi s tem predložitveno sodišče med drugim ne pojasni, katere vrste projektov lahko dajejo pravico do teh odbitkov pri uporabi te določbe v proračunskih zakonih, ki jih letno sprejme avtonomna skupnost Andaluzija in o vsebini katerih Sodišče ni bilo seznanjeno. Tako navedbe iz predloga za sprejetje predhodne odločbe v zvezi s pogoji uporabe in cilji posebnih odbitkov iz postopka v glavni stvari Sodišče ne omogočajo, da se ob poznavanju vseh pomembnih dejstev izreče o združljivosti teh posebnih odbitkov s členom 63 PDEU.

37 Ker pa vlada avtonomne skupnosti Andaluzija v pisnem stališču navaja, da je glavni cilj posebnih odbitkov spodbujanje naložb v tej avtonomni skupnosti in spodbujanje regionalnega varčevanja, je treba za koristen odgovor na prvo vprašanje podati ta pojasnila.

38 V zvezi s tem je treba v primeru, v katerem bi bilo treba te posebne odbitke razumeti tako, da se z njimi uresničuje popolnoma gospodarski cilj, kar mora preveriti predložitveno sodišče, najprej poudariti, da če je posledica teh odbitkov ta, da so z IDECA obdavčeni le depoziti iz zakona 11/2010, ki niso vloženi v projekte, izvedene v Andaluziji, medtem ko so depoziti, ki se

uporabljajo za to, upravičeni do navedenih odbitkov, člen 6(7), točka 3, zakona 11/2010 pomeni različno obravnavanje, ki bi druge kreditne institucije, ki morajo plačati IDECA, lahko odvrnilo od naložb v drugih državah članicah.

39 Dalje, kraj naložbe po definiciji ne more biti veljavno merilo za ugotovitev obstoja objektivne razlike med zadevnima položajema in zato za izključitev obstoja diskriminacije, prepovedane s členom 63 PDEU (glej v tem smislu sodbi z dne 16. junija 2011, Komisija/Avstrija, C-10/10, EU:C:2011:399, točka 35, in z dne 18. junija 2020, Komisija/Madžarska (Preglednost društev), C-78/18, EU:C:2020:476, točka 63).

40 Nazadnje, v skladu z ustaljeno sodno prakso povsem gospodarski cilj ne more upravičiti omejitve temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba DEU (sodba z dne 7. aprila 2011, Komisija/Portugalska, C-20/09, EU:C:2011:214, točka 65 in navedena sodna praksa).

41 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba svobodo ustanavljanja iz člena 49 PDEU razlagati tako, da glede odbitkov od bruto zneska davka na depozite, ki jih položijo komitenti kreditnih institucij, ki imajo glavni sedež ali podružnice na ozemlju regije države članice,

- nasprotuje odbitku v višini 200.000 EUR od bruto zneska tega davka v korist kreditnih institucij s sedežem na ozemlju te regije;

- ne nasprotuje odbitkom od bruto zneska navedenega davka v višini 5000 EUR na podružnico s sedežem na ozemlju navedene regije, pri čemer se ta znesek zviša na 7500 EUR za vsako podružnico, ki je v obliini z manj kot 2000 prebivalcev, razen če ti odbitki dejansko ne povzročajo diskriminacije na podlagi kraja sedeža zadevnih kreditnih institucij, ki ne bi bila upravičena, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Člen 63(1) PDEU je treba razlagati tako, da glede davka na depozite, ki jih položijo komitenti kreditnih institucij, ki imajo glavni sedež ali podružnice na ozemlju regije države članice, nasprotuje odbitkom od bruto zneska tega davka, ki so enaki kreditom, posojilom in naložbam, namenjenim za projekte, izvedene v tej regiji, če se s temi odbitki uresničuje povsem gospodarski cilj.

Drugo vprašanje

42 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali je treba člen 135(1)(d) in člen 401 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnemu davku, kot je IDECA.

43 Najprej je treba poudariti, da zaradi obdavčitve depozitov, ki jih položijo komitenti kreditnih institucij, z IDECA ni vprašljiva oprostitvev, ki se uporablja za te depozite na podlagi člena 135(1)(d) Direktive o DDV. Zato ta člen v obravnavani zadevi ni upošteven.

44 Na podlagi člena 401 Direktive o DDV njene določbe ne preprečujejo, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, katere koli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, če obravnavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami članicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.

45 Iz tega sledi, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča to, da država članica ohrani ali uvede davke, dajatve in obremenitve, dovoljeno le, če teh ni mogoče enačiti s prometnim davkom (sodbi z dne 20. marca 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, točka 28, in z dne 12. junija 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, točka 21 in navedena sodna praksa).

46 Da bi se presodilo, ali ima davek, dajatev ali obremenitev značaj prometnega davka v smislu člena 401 Direktive o DDV, je treba zlasti ugotoviti, ali ukinjuje tako, da ogroža delovanje skupnega sistema DDV z bremenitvijo pretoka blaga in storitev ter obdavčenjem gospodarskih transakcij na način, ki je značilen za DDV. Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da je treba za davke, dajatve in obremenitve, ki imajo bistvene značilnosti DDV, tudi če z njim niso popolnoma identični, vsekakor šteti, da bremenijo pretok blaga in storitev podobno kot DDV (sodbi z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi, C-475/17, EU:C:2018:636, točki 36 in 37, in z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, točki 59 in 60).

47 Člen 401 Direktive o DDV pa ne nasprotuje ohranitvi ali uvedbi davka, ki nima ene od bistvenih značilnosti DDV (sodba z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, točka 61 in navedena sodna praksa).

48 Iz sodne prakse izhaja, da so navedene značilnosti štiri, in sicer splošna uporaba DDV za transakcije v zvezi z blagom ali storitvami, znesek davka je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve, ta davek se pobira v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij, in davčni zavezanec od dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in je končna obremenitev z navedenim davkom na koncu prenesena na potrošnika (sodba z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, točka 62 in navedena sodna praksa).

49 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da IDECA nima bistvenih značilnosti DDV.

50 Najprej, ta davek morajo namreč kreditne institucije plačati, ker hranijo depozite, ki jih položijo njihovi komitenti, in ne zaradi poslovnih transakcij v obliki depozitov, tako da ni mogoče šteti, da se uporablja za transakcije, katerih predmet so blago ali storitve. Dalje, ker davčna osnova IDECA ustreza aritmetični sredini trimesečnega salda postavke obveznosti v bilanci stanja kreditnih institucij, ki se nanašajo na depozite njihovih komitentov, se znesek tega davka ne določi sorazmerno s protivrednostjo, ki jo prejmejo kreditne institucije. Poleg tega se IDECA ne pobira v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa finančnih storitev. Nazadnje, ker člen 6(5), točka 3, zakona 11/2010 kreditnim institucijam izrecno prepoveduje prenalitev zneska IDECA na tretje osebe, končno breme tega davka na koncu ne nosijo potrošniki.

51 V teh okoliščinah IDECA ni niti prometni davek niti davek, ki bi ga bilo mogoče označiti kot tak davek, v smislu člena 401 Direktive o DDV.

52 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 401 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, s katero je uveden davek, ki ga morajo plačati kreditne institucije, ker hranijo depozite komitentov, katerega davčna osnova ustreza aritmetični sredini trimesečnega salda teh depozitov in ki ga davčni zavezanec ne more prenesti na tretje osebe.

Stroški

53 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (sedmi senat) razsodilo:

1. Svobodo ustanavljanja iz ?lena 49 PDEU je treba razlagati tako, da glede odbitkov od bruto zneska davka na depozite, ki jih položijo komitenti kreditnih institucij, ki imajo glavni sedež ali podružnice na ozemlju regije države ?lanice,

– nasprotuje odbitku v višini 200.000 EUR od bruto zneska tega davka v korist kreditnih institucij s sedežem na ozemlju te regije;

– ne nasprotuje odbitkom od bruto zneska navedenega davka v višini 5000 EUR na podružnico s sedežem na ozemlju navedene regije, pri ?emer se ta znesek zviša na 7500 EUR za vsako podružnico, ki je v ob?ini z manj kot 2000 prebivalcev, razen ?e ti odbitki dejansko ne povzro?ajo diskriminacije na podlagi kraja sedeža zadevnih kreditnih institucij, ki ne bi bila upravi?ena, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

?len 63(1) PDEU je treba razlagati tako, da glede davka na depozite, ki jih položijo komitenti kreditnih institucij, ki imajo glavni sedež ali podružnice na ozemlju regije države ?lanice, nasprotuje odbitkom od bruto zneska tega davka, ki so enaki kreditom, posojilom in naložbam, namenjenim za projekte, izvedene v tej regiji, ?e se s temi odbitki uresni?uje povsem gospodarski cilj.

2. ?len 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, s katero je uveden davek, ki ga morajo pla?ati kreditne institucije, ker hranijo depozite komitentov, katerega dav?na osnova ustreza aritmeti?ni sredini trimese?nega salda teh depozitov in ki ga dav?ni zavezanec ne more prevaliti na tretje osebe.

Podpisi

* Jezik postopka: španš?ina.