

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. vasario 25 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – ?sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Apmokestinimas – Mokestis už kredito ?staigos turimus klientų indėlius – Mokesčių atskaitymai, suteikiami tik ?staigoms, kurių pagrindinė buveinė ar atstovybės yra Andal?zijos autonominės srities teritorijoje – Mokesčių atskaitymai, suteikiami investicijoms, susijusioms su projektais šioje autonominėje srityje – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 401 straipsnis – Draudimas rinkti kitus apyvartos mokesčių požymius turinčius nacionalinius mokesčius – S?voka „apyvartos mokestis“ – Esminiai PVM požymiai – Nebuvimas“

Byloje C-712/19

dėl *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) 2019 m. liepos 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. rugsėjo 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Novo Banco SA

prieš

Junta de Andalucía

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Kumin, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas) ir P. G. Xuereb,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Novo Banco SA*, atstovaujamos *abogados* J. Igual Gorgonio ir A. Morillo Ménde,
- *Junta de Andalucía*, atstovaujamos *letrada* A. Velázquez Párraga,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. J. Ruiz Sánchez,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir N. Gossement,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 49, 56 ir 63 straipsni? bei 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva), b?tent 135 straipsnio 1 dalies d punkto ir 401 straipsnio, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Novo Banco SA* ir *Junta de Andalucía* (Andal?zijos autonomin?s srities vyriausyb?, Ispanija) gin?? d?l šios bendrov?s apmokestinimo mokes?iu už Andal?zijoje esan?i? kredito ?staig? klient? ind?lius (toliau – IDECA).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

d) sandoriai, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvartini? dokument?, išskyrus skol? išieškojim?“.

4 Šios direktyvos 401 straipsnyje nurodyta:

„Nepažeidžiant kit? Bendrijos teis?s nuostat?, ši direktyva nedraudžia valstyb?ms nar?ms toliau taikyti ar ?vesti mokes?ius draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokes?ius, žyminius mokes?ius arba, platesne prasme, bet kokius mokes?ius ar rinkliavas, kurie negali b?ti laikomi apyvartos mokes?iais, ta?iau surenkant tuos mokes?ius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.“

Ispanijos teis?

5 Andal?zijos autonomin?s srities 2010 m. gruodžio 3 d. *Ley 11/2010 de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad* (?statymas Nr. 11/2010 d?l fiskalini? priemoni?, skirt? valstyb?s biudžeto deficitui mažinti ir tvarumui užtikrinti) (BOE, Nr. 314, 2010 m. gruodžio 27 d., p. 107193, toliau – ?statymas Nr. 11/2010) 6 straipsniu buvo nustatytas IDECA. Šiame straipsnyje numatyta:

„<...>

2. Mokes?io pob?dis ir objektas

[IDECA] yra tiesioginis Andal?zijos autonomin?s srities mokestis, kuris, kaip numatyta šiame ?statyme, taikomas šio straipsnio 5 dalyje nurodytoms ?staigoms už klient? ind?li? tur?jim?.

3. Apmokestinimo momentas

[IDECA] apmokestinimo momentas – klient? ind?li? (nustatant gr?žinimo pareig?), tur?jimas.

<...>

5. Apmokestinamieji asmenys

(1) Kredito ?staigos, kaip mokes?i? mok?tojos, yra apmokestinamos už Andal?zijoje esan?i? pagrindini? buveini? arba atstovybi? klient? pad?tus ind?lius.

<...>

(3) Apmokestinamieji asmenys negali perkelti mokes?io sumos tretiesiems asmenims.

6. Mokes?io baz?

(1) Mokes?io baz? yra lygi aritmetiniam 4 skyriaus „Klient? ind?liai“ kredito ?staig? balanso ?sipareigojim? (nurodyt? individualiose finansin?se ataskaitose ir atitinkan?i? Andal?zijoje esan?iose pagrindin?se buvein?se arba atstovyb?se pad?tus ind?lius) už kiekvien? kalendorini? met? ketvirt? galutinio liku?io vidurkiui.

<...>

7. Mokes?io apskai?iavimas

(1) Bendra mokes?io suma gaunama mokes?io bazei taikant toki? apmokestinimo skal?:

Mokes?io baz? iki (EUR)

Bendra mokes?io suma (EUR)

Mokes?io baz?s suma, liekanti iki kitos pakopos (EUR)

Taikomas tarifas (procentais)

150 000 000

0,3

150.000.000

450 000

450 000 000

0,4

600 000 000

2 250 000

viršijanti

0,5

(2) Bendrieji atskaitymai. Bendra mokesčio suma pagal teisės aktuose nustatytas sąlygas sumažinama šiomis sumomis:

a) 200 000 EUR, kai kredito įstaigos buveinė yra Andalijoje;

b) 5 000 EUR už kiekvieną Andalijoje įsteigtą atstovybę. Ši suma padidinama iki 7 500 EUR, kai atstovybė yra savivaldybėje, kurioje gyvena mažiau nei 2 000 gyventojų.

(3) Specialieji atskaitymai. Taip pat atskaitoma:

a) kreditų, paskolų ir investicijų, skirtų per mokestinius metus projektams Andalijoje pagal tvarios ekonomikos strategiją, nurodytiems kiekvienam metų biudžeto įstatymuose, sumos;

b) sumos, skirtos Taupomų kasos socialiniams projektams ir Kredito unijų švietimo ir skatinimo fondui, kurios mokestiniu laikotarpiu faktiškai investuotos Andalijoje.

<...>

(4) Grynoji mokesčio suma gaunama pritaikius šios dalies 2 ir 3 punktuose numatytus atskaitymus. Atskaitymų suma apribota bendra mokesčio suma, o grynoji mokesčio suma negali būti mažesnė nei 0 EUR. Jei atskaitymai netaikomi, grynoji mokesčio suma yra lygi bendrai jo sumai.

<...>

8. Mokestinis laikotarpis ir prievolė apskaičiuoti mokestį

(1) Šio mokesčio mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai <...>

<...>“

6 Ispanijos valstybei nustatytas kredito įstaigose padėtą indėlių mokestį, kuris įsigaliojo 2013 m. sausio 1 d., buvo priimta 2013 m. gruodžio 23 d. *Ley 7/2013, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014* (Andalijos autonominės srities įstatymas Nr. 7/2013, kuriuo nustatomas 2014 m. biudžetas) (BOE, Nr. 18, 2014 m. sausio 21 d., p. 3380) šešiolikta papildoma nuostata. Joje numatyta:

„[įstatymo Nr. 11/2010] 6 straipsnis, kuriuo reglamentuojamas IDECA, negalioja nuo 2013 m. sausio 1 d. tol, kol valstybės lygiu taikomas mokestis už tą patį apmokestinimo momentą.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 Kredito įstaiga *Novo Banco*, turinti buveinę Portugalijoje ir filialų Ispanijoje, gavo kelis pranešimus dėl mokėtino IDECA už 2012 mokestinius metus.

8 Dėl šių pranešimų apie mokėtiną mokestį *Novo Banco* pateikti skundai buvo atmesti 2015 m. kovo 12 d. *Junta Superior de Hacienda de Andalucía* (Andalijos aukštoji mokesčių taryba, Ispanija) sprendimais. Savo ruožtu dėl šių sprendimų pateikti apeliaciniai skundai buvo atmesti 2017 m. vasario 27 d. *Tribunal Superior de Justicia de Andalucía* (Andalijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija) sprendimu.

9 Dėl šio sprendimo *Novo Banco* pateikė kasacinį skundą *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis

Teismas, Ispanija), kuris yra prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

10 Šiame teisme *Novo Banco* teig?, pirma, kad nuostatomis, kuriomis reglamentuojamas IDECA, vis? pirma su šiuo mokes?iu susijusi atskaitym? sistema, pažeidžiami SESV 49, 56 ir 63 straipsniai tiek, kiek jomis ?tvirtinamas nepateisinamas skirtingas poži?ris ? kredito ?staigas, atsižvelgiant ? tai, ar j? buvein? yra Andal?zijos autonomin?s srities teritorijoje, ar ne. Antra, ši bendrov? mano, kad IDECA turi b?ti laikomas netiesioginiu mokes?iu, kuriuo apmokestinami kredito ?staig? gauti ind?liai, taigi ir finansin? veikla, vykdoma naudojant šiuos ind?lius. *Novo Banco* teigimu, toks mokestis nesuderinamas su PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktu ir 401 straipsniu.

11 D?I IDECA atitiktis SESV 49, 56 ir 63 straipsniams prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad šio mokes?io ir jo pagrindini? element? analiz?, santykis tarp mokes?io tarifo ir atskaitym? apimties ir, konkrečiai kalbant, bendra 200 000 EUR atskaitymo suma, kuria naudojasi kredito ?staigos, turin?ios buvein? Andal?zijos autonomin?s srities teritorijoje, ver?ia manyti, kad IDECA yra ne šioje autonomin?je srityje, bet konkrečiai kitose valstyb?se nar?se buvein? turin?i? kredito ?staig? *de facto* mokamas mokestis. Tas pats pasakytina ir d?I speciali? atskaitym?, numatyt? ?statymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 3 punkte.

12 Min?tam teismui taip pat kyla klausimas, ar, nepaisant to, kad IDECA pagal ?statym? Nr. 11/2010 yra tiesioginio pob?džio, jis turi b?ti laikomas netiesioginiu mokes?iu, nes, kaip mano tas teismas, juo apmokestinami komerciniai sandoriai. Taigi kyla klausimas, ar IDECA atitinka PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 401 straipsn?, nes šiuo mokes?iu apmokestinami turimi ind?liai, nors pagal šio 135 straipsnio 1 dalies d punkt? sandoriai, susij? su ind?liais, neapmokestinami prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM).

13 Šiomis aplinkyb?mis *Tribunal Supremo* (Aukš?iausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar SESV 49, 56 ir 63 straipsniai, kuriais atitinkamai užtikrinama ?sisteigimo laisv?, laisv? teikti paslaugas ir laisvas kapitalo jud?jimas, turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama atskaitym? sistema, kaip antai numatyta [IDECA] [?statymo Nr. 11/2010] 6 straipsnio 7 dalies 2 ir 3 punktuose?

2) Ar [IDECA] turi b?ti pripaž?stamas netiesioginiu mokes?iu, nepaisant to, kad pagal šio ?statymo 6 straipsnio 2 dal? jis laikomas tiesioginiu mokes?iu, ir, jei taip, ar jo buvimas ir rinkimas suderinamas su prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM), atsižvelgiant ? PVM direktyvos 401 straipsnio ir 135 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

14 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar SESV 49, 56 ir 63 straipsniuose ?tvirtintos pagrindin?s laisv?s turi b?ti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama nacionalin?s teis?s aktuose numatyta bendr?j? ir speciali?j? atskaitym? sistema, nustatanti mokest? už autonomin?s srities teritorijoje ?steigt? kredito ?staig? klient? pad?tus ind?lius.

15 IDECA yra mokestis už kredito ?staig? klient? pad?tus ind?lius pagrindin?se buvein?se ar atstovyb?se, esan?iose Andal?zijoje. ?statymo 11/2010 6 straipsnio 7 dalyje numatyti dviej? r?ši? atskaitymai, t. y., pirma, bendrieji atskaitymai, nurodyti šios nuostatos 2 punkte, ir, antra, specialieji

atskaitymai, nurodyti jos 3 punkte.

D?l bendr?j? atskaitym?

16 D?l bendr?j? atskaitym? reikia pažym?ti, kad pagal pirm?j? iš j?, nustatyt? ?statymo 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 2 punkto a papunktyje, numatytas 200 000 EUR atskaitymas iš bendros IDECA sumos, kai kredito ?staigos buvein? yra Andal?zijoje. Antrajame, nustatytame šio ?statymo 6 straipsnio 7 dalies 2 punkto b papunktyje, numatyta, kad bendra IDECA suma sumažinama 5 000 EUR už kiekvien? Andal?zijoje ?steigt? atstovyb? ir ši suma padidinama iki 7 500 EUR už kiekvien? atstovyb?, esan?i? savivaldyb?je, kurioje gyvena mažiau nei 2 000 gyventoj?.

17 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo Teisingumo Teismo išaiškinti SESV 49 straipsn?, susijus? su ?sisteigimo laisve, SESV 56 straipsn?, susijus? su laisvu paslaug? teikimu, ir SESV 63 straipsn?, susijus? su laisvu kapitalo jud?jimu, reikia nustatyti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamos Andal?zijos autonomin?s srities teis?s akt? nuostatos, susijusios su bendraisiais atskaitymais, gali patekti ? ši? laisvi? taikymo srit?.

18 D?l klausimo, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos ar kitos jud?jimo laisv?s srit?, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto dalyk? (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, EU:C:2011:61, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

19 Kadangi ?statymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 2 punkte numatyti bendrieji atskaitymai taikomi tik kredito ?staigoms, kuri? buvein? ar atstovyb?s yra Andal?zijoje, jie susij? su ši? subjekt? ?sisteigimo vieta, tod?l gali daryti didel? poveik? ?sisteigimo laisvei. Taigi šie bendrieji atskaitymai turi b?ti nagrin?jami atsižvelgiant tik ? SESV 49 straipsn?.

20 ?sisteigimo laisv?, kuri pagal SESV 49 straipsn? pripaž?stama S?jungos nacionaliniams subjektams ir apima teis? imtis savarankiškai dirban?i? asmen? veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pa?iomis s?lygomis, kurios ?sisteigimo valstyb?s nar?s teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios nacionaliniams subjektams, pagal SESV 54 straipsn? apima remiantis valstyb?s nar?s teise ?kurt? ir turin?i? savo registruotas buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? Europos S?jungoje bendrovi? teis? vykdyti veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per patronuojam?sias bendroves, filialus ar atstovybes (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Philips Electronics UK*, C?18/11, EU:C:2012:532, 12 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

21 D?l bendrovi? reikia pažym?ti, kad jos priskiriamos konkre?ios valstyb?s teisinei sistemai pagal j? buvein?, kaip tai suprantama pagal EB 54 straipsn?, kaip ir fiziniai asmenys pagal pilietyb?. Pripažinus, kad ?sisteigimo valstyb? nar? gali savo nuoži?ra taikyti skirting? poži?r? vien d?l to, kad bendrov?s buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, Sutarties 49 straipsnis tapt? beprasmis. Taigi ?sisteigimo laisve siekiama užtikrinti naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis teis?mis kaip ir nacionalini? subjekt? teis?mis, draudžiant bet koki? diskriminacij? d?l bendrovi? buvein?s vietos (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C?231/05, EU:C:2007:439, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22 Tam, kad toks skirtingas poži?ris ? bendroves pagal j? buvein?s viet? b?t? suderinamas su ?sisteigimo laisve, reikia, kad jis b?t? susij?s su objektyviai nepanašiomis situacijomis (tod?l tarpvalstybin?s situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? atitinkamomis nacionalin?mis nuostatomis siekiam? tiksl?) arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.*, C?80/12, EU:C:2014:200, 25 punkt? ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *X ir X*,

C-398/16 ir C-399/16, EU:C:2018:110, 32 punkt?).

23 Tam, kad įsisteigimo laisvės apribojimas būtų pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, dar reikia, kad jis būtų tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 64 punktas).

24 Kalbant apie pirmąjį atskaitymą, numatytą įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 2 punkto a papunktyje, reikia konstatuoti, kad juo tvirtinamas skirtingas požiūris, pirma, kredito įstaigas, kurių buveinė yra Andalūzijoje, kurioms taikoma mokesčio lengvata dėl nagrinėjamo atskaitymo, ir, antra, tas, kurių buveinė yra kitame Ispanijos regione ar kitoje valstybėje narėje ir kurios negali pasinaudoti šiuo atskaitymu, tad atitinkamai joms taikomi didesni mokesčiai.

25 Priešingai, nei teigia Andalūzijos autonominės srities vyriausybė, negalima pripažinti, kad šis skirtingas požiūris sušvelninamas ar kompensuojamas dėl bendrojo atskaitymo, numatytą įstatymo 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 2 punkto b papunktyje, pagal kurį visos kredito įstaigos turi teisę atskaitymus pagal Andalūzijoje steigtą atstovybę skaičiuoti, neatsižvelgiant į jų buveinės vietą.

26 Dėl kredito įstaigų, kurių buveinė yra Andalūzijoje, ir tų, kurios turi buveinę kitoje valstybėje narėje nei Ispanijos Karalystė, bet kurių atstovybės yra Andalūzijoje, padėties panašumo reikia pažymėti, kad visų kredito įstaigų IDECA mokesčio bazė sudaro aritmetinis Andalūzijoje esančių pagrindinėje buveinėje ar atstovybėse padėtį indėliu likučių vidurkis. Iš tiesų, kadangi valstybės narės teisės aktų leidėjai vienodai vertina šias dvi įsisteigusio subjekto kategorijas į apmokestinimo tikslais, jis pripažįsta, kad atsižvelgiant į šio apmokestinimo tvarką ir sąlygas tarp šių kategorijų nėra jokio objektyvaus situacijų skirtumo, kuriuo būtų galima pateisinti skirtingą požiūrį (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, 270/83, EU:C:1986:37, 20 punktą ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 34 punktą).

27 Dėl galimybės pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą privalomuoju bendrojo intereso pagrindu Andalūzijos autonominės srities vyriausybė teigia, kad bendraisiais atskaitymais siekiama skatinti finansinės traukties praktiką kaimo vietovėse, taip pat kredito įstaigų kėlimąsi Andalūzijoje ir jų veiksmingą veiklą. Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad toks tikslas negali pateisinti to, kad palankus požiūris, t. y. 200 000 EUR atskaitymas nuo bendros IDECA sumos, taikomas tik kredito įstaigoms, turinčioms buveinę Andalūzijoje, atsižvelgiant į tai, kad, skirtingai nuo atstovybių skaičiaus ir vietos, neatrodo, kad vien pagrindinės buveinės buvimas tam tikroje teritorijoje galėtų prisidėti prie to, kad šioje teritorijoje būtų lengvai prieinamos vietinės finansinės paslaugos. Bet kuriuo atveju nebuvo rodyta, kad toks apribojimas yra būtinas šiems tikslams pasiekti.

28 Todėl darytina išvada, kad SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama tokia nuostata, kaip įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 2 punkto a papunktis, pagal kurį bendrieji atskaitymai, susiję su mokesčiu, taikomu už konkretaus valstybės narės regiono teritorijoje veikiančių kredito įstaigų klientų padėtus indėlius, iki 200 000 EUR sumos suteikiami tik kredito įstaigoms, kurių buveinė yra minėtos srities teritorijoje.

29 Pagal antrąjį bendrąjį atskaitymą, nustatytą įstatymo 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 2 punkto b papunktyje, numatyta, kad bendra IDECA suma sumažinama 5 000 EUR už kiekvieną Andalūzijos autonominės srities teritorijoje steigtą atstovybę ir ši suma padidinama iki 7 500 EUR už kiekvieną atstovybę, kai ji yra savivaldybėje, kurioje gyvena mažiau nei 2 000 gyventojų.

30 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad visos IDECA apmokestinamos kredito įstaigos gali pasinaudoti šiuo antruoju bendruoju atskaitymu, neatsižvelgiant į tai, ar jos buveinė yra Andalūzijoje, kitame Ispanijos regione ar kitoje Sąjungos valstybėje narėje. Taigi nuostata, kurioje numatytas toks atskaitymas, nevirtina atviros diskriminacijos pagal šios buveinės vietą.

31 Dėl klausimo, ar tokia nuostata gali būti laikoma netiesiogine diskriminacija, reikia pažymėti, kad draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl bendrovės buveinės vietos, bet ir visos paslėptos diskriminacijos formos, kurios, taikant kitus atskyrimo kriterijus, sukelia tokios pačios pasekmės (2014 m. vasario 5 d. Sprendimo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 30 punktas).

32 Nagrinėjamu atveju, nors iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nacionalinis teismas mano, jog toks atskaitymas padeda užtikrinti, kad IDECA *de facto* būtų apmokestinamos tik tos kredito įstaigos, kurių buveinė nėra Andalūzijos autonominės srities teritorijoje, nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei rašytines pastabas pateikusios šalys dėl to nepateikė pakankamai paaiškinimų, todėl Teisingumo Teismas negali priimti sprendimo šiuo klausimu.

33 Taigi darytina išvada, kad SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama tokia nuostata, kaip įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 2 punkto b papunktis, pagal kurį, kiek tai susiję su mokesčiu už atitinkamos valstybės narės srities teritorijoje veikiančių kredito įstaigų klientų padėjus indėlius, suteikiamas 5 000 EUR atskaitymas už kiekvieną atstovybę, steigtą šios srities teritorijoje, ir ši suma padidinama iki 7 500 EUR už kiekvieną atstovybę, kai ji yra savivaldybėje, kurioje gyvena mažiau nei 2 000 gyventojų, jeigu šis atskaitymas faktiškai nelemia diskriminacijos, pagrįstos atitinkamų kredito įstaigų buveinės vieta, kuri būtų nepateisinama, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl specialiojo atskaitymo

34 Pirmiausia reikia pažymėti, kad nors, kaip priminta šio sprendimo 14 punkte, prejudiciniame klausime daroma nuoroda į SESV 49, 56 ir 63 straipsnius, įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 3 punkte nustatyti specialieji atskaitymai turi būti nagrinėjami atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą. Iš tiesų šie atskaitymai nereikalauja jokio ryšio su atitinkamų kredito įstaigų steigimo vieta. Be to, kadangi šie atskaitymai taikomi tik kreditams, paskoloms ir investicijoms, skirtiems Andalūzijoje vykdomiems projektams, jais siekiama nukreipti kapitalo srautus, todėl jie pirmiausia susiję su laisvu kapitalo judėjimu, o į poveikis laisvam paslaugų judėjimui yra tik antraeilis.

35 Dėl šio specialiojo atskaitymo reikia pažymėti, kad pagal įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 3 punktą atitinkamos kredito įstaigos iš bendros IDECA sumos gali atskaityti kreditų, paskolų ir investicijų, skirtų projektams Andalūzijoje pagal tvarios ekonomikos strategiją, nurodytiems autonominės srities kiekvienais metais priimtuose biudžeto įstatymuose, sumą, taip pat sumas, skirtas Taupomų kas socialiniams projektams ir Kredito unijų švietimo ir skatinimo fondui, kurios faktiškai buvo investuotos Andalūzijoje per atitinkamą mokestinį laikotarpį.

36 Tačiau, kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinjamą specialiojo atskaitymo taikymo tvarka ir tikslais, prašyme priimti prejudicinį sprendimą tik daroma nuoroda, nepateikiant papildomų patikslinimų, į tvarios ekonomikos strategiją, Taupomų kas socialiniams projektams, taip pat į Kredito unijų švietimo ir skatinimo fondą. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo, kokie projektai gali suteikti teisę į atskaitymą, taikant šią nuostatą Andalūzijos autonominės srities kasmet priimamuose biudžeto įstatymuose, apie kurią turinį Teisingumo Teismas nebuvo informuotas. Taigi prašyme priimti prejudicinį sprendimą

pateikta informacija dėl pagrindinių bylose nagrinjamų specialiųjų atskaitymų taikymo tvarkos ir tikslų nesudaro galimybių Teisingumo Teismui priimti sprendimo žinant visas bylos aplinkybes dėl šių specialiųjų atskaitymų atitikties SESV 63 straipsniui.

37 Vis dėlto tiek, kiek savo rašytinėse pastabose Andalųzijos autonominės srities vyriausybė teigia, kad pagrindinis specialiųjų atskaitymų tikslas – skatinti investicijas šioje autonominėje srityje ir remti taupymų regioniniu lygmeniu, kad būtų galima naudingai atsakyti į pirmąjį prejudicinį klausimą, reikia pateikti paaiškinimą.

38 Šiuo klausimu pažymėtina, kad tuo atveju, jei tie patys specialieji atskaitymai turėtų būti vertinami kaip skirti išimtinai ekonominiam tikslui, o tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pirmiausia reikia pažymėti, jog atsižvelgiant į tai, kad dėl jų IDECA taikomas tik įstatyme Nr. 11/2010 numatytiems indėliams, kurie neinvestuojami į Andalųzijoje gyvendinamus projektus, o šiems tikslams naudojamiems indėliams taikomi minėti atskaitymai, įstatymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 7 dalies 3 punkte tvirtinamas skirtingas požiūris, kuris gali atgrasyti IDECA apmokestinamas kredito įstaigas nuo investavimo kitose valstybės narėse.

39 Be to, investavimo vieta savaime negali būti tinkamas kriterijus, kuriuo remiantis būtų galima daryti išvadą, kad egzistuoja objektyvus skirtumas tarp nagrinjamų situacijų, taigi ir atmesti pagal SESV 63 straipsnį draudžiamos diskriminacijos buvimą (šiuo klausimu žr. 2011 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija / Austrija*, C-10/10, EU:C:2011:399, 35 punktą ir 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija (Asociacijų skaidrumas)*, C-78/18, EU:C:2020:476, 63 punktą).

40 Galiausiai pagal suformuotą jurisprudenciją vien ekonominio pobūdžio tikslas negali pateisinti Sutartimi garantuojamos pagrindinės laisvės apribojimo (žr. 2011 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-20/09, EU:C:2011:214, 65 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 49 straipsnyje tvirtinta įsisteigimo laisvė, kiek tai susiję su atskaitymais, taikomais mokesčiui už kredito įstaigą, kuri pagrindinai buveinai ar atstovyboms yra valstybės narės regiono teritorijoje, klientų padėtus indėlius, turi būti aiškinama taip, kad

– pagal ją draudžiama iš bendros šio mokesčio sumos atskaityti 200 000 EUR kredito įstaigoms, kurių buveinai yra šio regiono teritorijoje,

– pagal ją nedraudžiama iš bendros šio mokesčio sumos atskaityti 5 000 EUR už kiekvieną atstovybą, steigtą minėto regiono teritorijoje, ir šių sumų padidinti iki 7 500 EUR už kiekvieną atstovybą, esančią savivaldybėje, kurioje gyvena mažiau nei 2 000 gyventojų, jeigu šie atskaitymai faktiškai nelemia diskriminacijos, pagrįstos atitinkamų kredito įstaigų buveinų vieta, kuri būtų nepateisinama, o tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

SESV 63 straipsnio 1 dalis, kiek tai susiję su mokesčiu už kredito įstaigą, kuri pagrindinai buveinai ar atstovyboms yra valstybės narės regiono teritorijoje, klientų padėtus indėlius, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama iš bendros šio mokesčio sumos atskaityti sumas, atitinkančias kreditus, paskolas ir investicijas, skirtus šiame regione vykdomiems projektams, jeigu šiais atskaitymais siekiama vien ekonominio tikslo.

Dėl antrojo klausimo

42 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 401 straipsn? reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiamas nacionalinis mokestis, kaip antai IDECA.

43 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad kredito ?staig? klient? ind?li? apmokestinimas IDECA nepaneigia šiems ind?liams taikomo neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkt?. Tod?l nagrin?jamu atveju šis straipsnis n?ra svarbus.

44 Pagal PVM direktyvos 401 straipsn? šios direktyvos nuostatos nedraudžia valstyb?ms nar?ms toliau taikyti ar ?vesti mokes?i? draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokes?i?, žymini? mokes?i? arba – pla?iau – bet koki? mokes?i? ar rinkliav?, kurie negali b?ti laikomi apyvartos mokes?iais, ta?iau renkant tuos mokes?ius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

45 Vadinasi, pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? valstyb? nar? gali toliau taikyti arba ?vesti mokes?ius, rinkliavas ir mok?jimus tik su s?lyga, kad jie negali b?ti prilyginami apyvartos mokes?iui (2014 m. kovo 20 d. Sprendimo *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C?139/12, EU:C:2014:174, 28 punktas ir 2019 m. birželio 12 d. Sprendimo *Oro Efectivo*, C?185/18, EU:C:2018:65, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Tam, kad b?t? nustatyta, ar mokestis, rinkliava ar mok?jimas yra apyvartos mokestis, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 401 straipsn?, reikia ?vertinti, ar jis gal?t? neigiamai paveikti bendros PVM sistemos veikim?, nes juo prek? ir paslaug? jud?jimas ir komerciniai sandoriai apmokestinami panašiai, kaip yra apmokestinami PVM. Teisingumo Teismas šiuo klausimu pažym?jo, kad bet kuriuo atveju mokes?iai, rinkliavos ir mok?jimai, turintys esmini? PVM požymi?, apsunkina prek? ir paslaug? jud?jim? panašiai kaip ir PVM, net jeigu šie mokes?iai n?ra visiškai jam tapat?s (2018 m. rugpj?io 7 d. Sprendimo *Viking Motors ir kt.*, C?475/17, EU:C:2018:636, 36 ir 37 punktai ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vodafone Magyarorsz?g*, C?75/18, EU:C:2020:139, 59 ir 60 punktai).

47 Vis d?lto PVM direktyvos 401 straipsnis nedraudžia toliau taikyti ar ?vesti mokes?io, kuris neturi vieno iš esmini? PVM požymi? (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vodafone Magyarorsz?g*, C?75/18, EU:C:2020:139, 61 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Iš jurisprudencijos matyti, kad yra keturi esminiai požymiai: PVM bendrai taikomas sandoriams, kuri? objektas yra prek?s ar paslaugos; jo dydis apskai?iuojamas proporcingai apmokestinamojo asmens už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumok?tai sumai; mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape, ?skaitant mažmenin?s prekybos etap?, neatsižvelgiant ? pirma atlikt? sandori? skai?i?; iš PVM, kur? apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti, yra atskaitomos pirmesniuose proceso etapuose sumok?tos sumos, t. y. konkre?iame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios prid?tin?s vert?s, ir galiausiai jo mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vodafone Magyarorsz?g*, C?75/18, EU:C:2020:139, 62 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad IDECA neturi esmini? PVM požymi?.

50 Iš ties?, vis? pirma, kredito ?staigos turi mok?ti š? mokest? d?l j? klient? pad?t? ind?li? tur?jimo, o ne d?l komercini? sandori?, kuriuos sudaro ind?li? pad?jimas, tod?l negalima teigti, kad jis taikomas sandoriams, kuri? objektas prek?s ar paslaugos. Be to, kadangi IDECA mokes?io baz? atitinka aritmetin? kredito ?staig? balanso ?sipareigojim? skyriaus, susijusio su j? klient? ind?liais, ketvir?io liku?io vidurk?, šio mokes?io suma n?ra nustatyta proporcingai kredito ?staig? gautam atlygiui. IDECA taip pat n?ra renkamas kiekviename finansini? paslaug? gamybos ir

paskirstymo proceso etape. Galiausiai, kadangi pagal ?statymo Nr. 11/2010 6 straipsnio 5 dalies 3 punkt? aiškiai draudžiama kredito ?staigoms perkelti IDECA sum? tretiesiems asmenims, galutiniam vartotojui netenka šio mokes?io galutin? našta.

51 Tokiomis aplinkybomis IDECA nėra nei apyvartos mokestis, nei tokiam mokes?iui prilyginamas mokestis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 401 straipsn?.

52 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 401 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, nustatantys mokest?, kur? kredito ?staigos turi mok?ti už turimus klient? ind?lius, kurio mokes?io baz? atitinka aritmetin? ši? ind?li? ketvir?io liku?io vidurk? ir kurio mokes?i? mok?tojas negali perkelti tretiesiems asmenims.

D?l bylin?jimosi išlaid?

53 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. **SESV 49 straipsnyje ?tvirtinta ?sisteigimo laisv?, kiek tai susij? su atskaitymais, taikomais mokes?iui už kredito ?staig?, kuri? pagrindin? buvein? ar atstovyb?s yra valstyb?s nar?s regiono teritorijoje, klient? pad?tus ind?lius, turi b?ti aiškinama taip, kad:**

– **pagal j? draudžiama iš bendros šio mokes?io sumos atskaityti 200 000 EUR kredito ?staigoms, kuri? buvein? yra šio regiono teritorijoje,**

– **pagal j? nedraudžiama iš bendros šio mokes?io sumos atskaityti 5 000 EUR už kiekvien? atstovyb?, ?steigt? min?to regiono teritorijoje, ir ši? sum? padidinti iki 7 500 EUR už kiekvien? atstovyb?, esan?i? savivaldyb?je, kurioje gyvena mažiau nei 2 000 gyventoj?, jeigu šie atskaitymai faktiškai nelemia diskriminacijos, pagr?stos atitinkam? kredito ?staig? buvein?s vieta, kuri b?t? nepateisinama, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.**

SESV 63 straipsnio 1 dalis, kiek tai susij? su mokes?iu už kredito ?staig?, kuri? pagrindin? buvein? ar atstovyb?s yra valstyb?s nar?s regiono teritorijoje, klient? pad?tus ind?lius, turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiama iš bendros šio mokes?io sumos atskaityti sumas, atitinkan?ias kreditus, paskolas ir investicijas, skirtus šioje srityje vykdomiems projektams, jeigu šiais atskaitymais siekiama vien ekonominio tikslo.

2. **2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 401 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, nustatantys mokest?, kur? kredito ?staigos turi mok?ti už turimus klient? ind?lius, kurio mokes?io baz? atitinka aritmetin? ši? ind?li? ketvir?io liku?io vidurk? ir kurio mokes?i? mok?tojas negali perkelti tretiesiems asmenims.**

Parašai.

* Proceso kalba: ispan?.