



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

25 февруари 2021 година *

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Данъчни въпроси — Данък върху клиентските депозити в кредитните институции — Данъчни приспадания, предвидени единствено за институциите със седалище или офиси на територията на автономна област Андалусия — Данъчни приспадания, предвидени единствено за инвестиции, свързани с изпълнявани в тази автономна област проекти — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 401 — Забрана за събиране на други национални данъци, които могат да се характеризират като данъци върху оборота — Понятието „данък върху оборота“ — Основни характеристики на ДДС — Липса“

По дело C-712/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания) с акт от 16 юли 2019 г., постъпил в Съда на 24 септември 2019 г., в рамките на производство по дело

Novo Banco SA

срещу

Junta de Andalucía,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: А. Kumin, председател на състава, Т. von Danwitz (докладчик) и Р. G. Xuereb, съдии,

генерален адвокат: М. Szpunar,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Novo Banco SA, от J. Igual Gorgonio и А. Morillo Méndez, адвокати,
- за Junta de Andalucía, от А. Velázquez Párraga, letrada,
- за испанското правителство, от М. J. Ruiz Sánchez, в качеството на представител,

* Език на производството: испански.

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и N. Gossement, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС, както и на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), и по-конкретно на член 135, параграф 1, буква г) и член 401 от нея.
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между Novo Banco SA и Junta de Andalucía (правителството на автономна област Андалусия, Испания) по повод облагането на това дружество с данъка върху клиентските депозити в кредитните институции в Андалусия (наричан по-нататък „ДДКИА“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове“.

- 4 Съгласно член 401 от тази директива:

„Без да се засягат другите разпоредби на правото на Общността, настоящата директива не препятства държавите членки да поддържат или въвеждат данъци върху застрахователните договори, данъци върху залозите и хазарта, акцизи, гербови налози или, по-общо, всякакви данъци или такси, които не могат да се характеризират като данъци върху оборота, при условие че събирането на тези данъци, мита или такси не поражда в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите“.

Испанското право

- 5 С член 6 от Ley 11/2010 de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (Закон 11/2010 за данъчни мерки за намаляване на публичния дефицит и за устойчивост) на автономна област Андалусия от 3 декември 2010 г. (BOE бр. 314 от 27 декември 2010 г., стр. 107193, наричан по-нататък „Закон 11/2010“) се въвежда ДДКИА. Този член предвижда:

„[...]

2. Естество и предмет на данъка

[ДДКИА] е специфичен за автономна област Андалусия пряк данък, с който в съответствие с този закон се облагат посочените в параграф 5 от настоящия член кредитни институции поради държането на клиентски депозити.

3. Данъчно събитие

Данъчното събитие за целите на [ДДКИА] е държането на клиентски депозити със задължение за връщане.

[...]

5. Данъчнозадължени лица

- (1) Кредитните институции са данъчнозадължени лица и платци на данъка за клиентските депозити в централните управления или офисите, намиращи се в Андалусия.

[...]

- (3) Данъчнозадължените лица не могат да прехвърлят тежестта на данъка върху трети лица.

6. Данъчна основа

- (1) Данъчната основа е средноаритметичната стойност на крайното салдо по раздел „4. Клиентски депозити“ от балансовия пасив на кредитните институции за всяко календарно тримесечие на данъчния период, което фигурира в индивидуалните финансови отчети и съответства на депозитите в централните управления или офисите, намиращи се в Андалусия.

[...]

7. Изчисляване на данъка

- (1) Брутният размер на данъка се определя, като данъчната основа се умножи по съответната данъчна ставка съгласно следната таблица:

Данъчна основа до (EUR)	Брутен размер на данъка (EUR)	Горница данъчна основа до (EUR)	Приложима ставка (процент)
		150 000 000	0,3
150 000 000	450 000	450 000 000	0,4
600 000 000	2 250 000	над	0,5

- (2) Общи приспадания. При установените с подзаконов акт условия брутният размер на данъка се намалява със следните суми:
- а) 200 000 EUR, когато седалището на кредитната институция е в Андалусия;
 - б) 5000 EUR за всеки офис в Андалусия. Тази сума е 7500 EUR, когато офисът се намира в община с регистрирани по-малко от 2000 жители.
- (3) Особени приспадания. Приспадат се и:
- а) сумата на кредитите, заемите и инвестициите, които са предназначени през календарната година за посочени в годишните бюджетни закони проекти в Андалусия в рамките на стратегията за устойчива икономика;
 - б) сумите, които са предназначени за фонд „Социални дейности“ на спестовните каси и за Фонда за образование и насърчване на кредитните кооперации и които действително са инвестирани в Андалусия през данъчния период.

[...]

- (4) Нетният размер на данъка се определя след приспаданията по точки 2 и 3 от настоящия параграф. Подлежащата на приспадане сума не може да надвишава брутния размер на данъка и нетният размер на данъка не може да е по-нисък от нула евро. Когато няма основания за приспадане, нетният размер на данъка се равнява на брутния му размер.

[...]

8. Данъчен период и изискуемост

- (1) Данъчният период за определяне на този данък е календарната година [...]

[...]“.

- 6 След като испанската държава въвежда данък върху депозитите в кредитни институции, който влиза в сила на 1 януари 2013 г., е приета шестнадесетата допълнителна разпоредба на Ley 7/2013, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014 (Закон 7/2013 за бюджета на автономна област Андалусия за 2014 г.) от 23 декември 2013 г. (BOE бр. 18 от 21 януари 2014 г., стр. 3380), съгласно която:

„Считано от 1 януари 2013 г., член 6 от [Закон 11/2010], уреждащ ДДКИА, престава да поражда действие, докато на държавно равнище съществува данъчно задължение във връзка със същото данъчно събитие“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 7 Спрямо Novo Banco, кредитна институция със седалище в Португалия, която има клон в Испания, са издадени няколко акта за установяване на задължения за ДДКИА за 2012 г.
- 8 Жалбите, които Novo Banco подава по административен ред срещу тези актове за установяване на данъчни задължения, са отхвърлени с решения от 12 март 2015 г. на Junta Superior de Hacienda de Andalucía (Висш данъчен съвет на Андалусия, Испания). Жалбата срещу последните решения също е отхвърлена, с решение от 27 февруари 2017 г. на Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Висш съд на Андалусия, Испания).
- 9 Novo Banco подава касационна жалба срещу това съдебно решение пред Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания) — запитващата юрисдикция.
- 10 Пред тази юрисдикция Novo Banco твърди, от една страна, че разпоредбите, уреждащи ДДКИА, и по-специално свързания с този данък режим на приспадане, са в разрез с членове 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС, тъй като въвеждат необосновано различно третиране на кредитните институции според това дали седалището им е на територията на автономна област Андалусия. От друга страна, това дружество счита, че ДДКИА трябва да се окачестви като непряк данък върху набраните от кредитни институции депозити и съответно върху финансовата дейност, извършвана чрез тези депозити. Според Novo Banco такъв данък е несъвместим с член 135, параграф 1, буква г) и член 401 от Директивата за ДДС.
- 11 Що се отнася до съвместимостта на ДДКИА с членове 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС, запитващата юрисдикция отбелязва, че анализът на този данък и на основните му характеристики, връзката между ставката на данъка и размера на приспадането и най-вече общото приспадане в размер на 200 000 EUR в полза на кредитните институции със седалище на територията на автономна област Андалусия са причина да смята, че ДДКИА е данък, който на практика се понася от кредитни институции, чието седалище е извън тази автономна област. Същото важило и за особените приспадания по член 6, параграф 7, точка 3 от Закон 11/2010.
- 12 Посочената юрисдикция иска и да установи дали ДДКИА, доколкото според нея с този данък се облагат търговски сделки, трябва да се окачестви като непряк данък, въпреки че Закон 11/2010 го приема за пряк. В този смисъл възниквал въпросът дали ДДКИА е съвместим с член 135, параграф 1, буква г) и с член 401 от Директивата за ДДС, тъй като с него се облага държането на депозити, а сделките, засягащи депозитни сметки, са освободени от данък върху добавената стойност (ДДС) по силата на член 135, параграф 1, буква г).
- 13 При тези обстоятелства Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Трябва ли членове 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС, които гарантират съответно свободата на установяване, свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали, да се тълкуват в смисъл, че не допускат по-специално система на приспадания като предвидената за ДДКИА в член 6, параграф 7, точки 2 и 3 от [Закон 11/2010]?
 - 2) Трябва ли ДДКИА да се окачестви като непряк данък, въпреки че член 6, параграф 2 от [Закон 11/2010] го приема за пряк, и ако да, съществуването и събирането му в съответствие ли са с ДДС, с оглед на предвиденото в член 401 и член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 14 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали основните свободи, закрепени в членове 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат система на общи и особени приспадания, предвидена в национална правна уредба, която въвежда данък върху клиентските депозити в установените на територията на автономна област кредитни институции.
- 15 ДДКИА е данък, с който се облагат кредитните институции за клиентските депозити в намиращите се в Андалусия централни управления или офиси. В член 6, параграф 7 от Закон 11/2010 са предвидени два вида приспадане, а именно, от една страна, общи приспадания в точка 2 от тази разпоредба, и от друга страна, особени приспадания в точка 3 от нея.

Относно общите приспадания

- 16 Що се отнася до общите приспадания, следва да се отбележи, че при първото от тях, това по член 6, параграф 7, точка 2, буква а) от Закон 11/2010, става въпрос за приспадане в полза на кредитните институции със седалище в Андалусия на сума от 200 000 EUR от brutния размер на ДДКИА. При второто, това по член 6, параграф 7, точка 2, буква б) от този закон, става въпрос за приспадане от brutния размер на ДДКИА на сума от 5000 EUR за всеки намиращ се в Андалусия офис и на сума от 7500 EUR за всеки офис в община с по-малко от 2000 жители.
- 17 Доколкото запитващата юрисдикция иска от Съда да тълкува отнасящия се до свободата на установяване член 49 ДФЕС, отнасящия се до свободното предоставяне на услуги член 56 ДФЕС и отнасящия се до свободното движение на капитали член 63 ДФЕС, следва да се прецени дали разглежданите в главното производство разпоредби от правната уредба на автономна област Андалусия, отнасящи се до общите приспадания, могат да попаднат в обхвата на тези свободи.
- 18 Съгласно вече установената съдебна практика, за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид предметът на съответното законодателство (решение от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 19 Доколкото само кредитни институции, чието седалище или офиси се намират в Андалусия, имат право на общите приспадания, предвидени в член 6, параграф 7, точка 2 от Закон 11/2010, същите са свързани с мястото на установяване на тези институции и съответно могат да засягат предимно свободата на установяване. Следователно тези общи приспадания трябва да се преценяват единствено от гледна точка на член 49 ДФЕС.
- 20 Свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава на гражданите на Европейския съюз и която им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, които са определени от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани, обхваща съгласно член 54 ДФЕС, по отношение на учредени в съответствие със законодателството на държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза, правото им да извършват дейността си в

съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решение от 6 септември 2012 г., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, т. 12 и цитираната съдебна практика).

- 21 По отношение на дружествата е важно да се отбележи, че по подобие на гражданството при физическите лица, тяхното седалище по смисъла на член 54 ДФЕС служи за определяне на връзката им с правния ред на определена държава членка. Да се признае, че държавата членка на установяване може свободно да прилага различно третиране само поради факта че седалището на дадено дружество се намира в друга държава членка, би изпразнило член 49 ДФЕС от съдържание. По този начин свободата на установяване цели да гарантира национално третиране в приемащата държава членка при забрана на всякаква дискриминация, основана на местонахождението на седалището на дружествата (решение от 18 юли 2007 г., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 22 За да е съвместима със свободата на установяване, разликата в третирането на дружествата според това къде е седалището им, трябва или да се отнася до положения, които не са обективно сходни, като сходството между трансграничните и вътрешните положения следва в такъв случай да се проверява, като се взема предвид преследваната със съответните национални разпоредби цел, или да е обоснована с императивно съображение от общ интерес (решения от 1 април 2014 г., Felixstowe Dock and Railway Company и др., C-80/12, EU:C:2014:200, т. 25 и от 22 февруари 2018 г., X и X, C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 32).
- 23 За да е обосновано с императивни съображения от общ интерес, ограничението на свободата на установяване трябва освен това да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решения от 18 юли 2007 г., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 44 и цитираната съдебна практика и от 12 декември 2013 г., Imfeld и Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 64).
- 24 Що се отнася до първото приспадане, това по член 6, параграф 7, точка 2, буква а) от Закон 11/2010, следва да се констатира, че с него се въвежда различно третиране, от една страна, на кредитните институции със седалище в Андалусия, които получават данъчно предимство поради въпросното приспадане, и от друга страна, на кредитните институции със седалище в друга област на Испания или в друга държава членка, които нямат право на това приспадане и съответно плащат повече данък.
- 25 Противно на твърденията на правителството на автономна област Андалусия, не може да се приеме, че това различно третиране е смекчено или компенсирано с общото приспадане, предвидено в член 6, параграф 7, точка 2, буква б) от Закон 11/2010, при което всички кредитни институции, независимо от това къде е седалището им, имат право на приспадане в зависимост от броя на офисите си в Андалусия.
- 26 Що се отнася до сходството в положението на кредитните институции със седалище в Андалусия и положението на тези, които, макар да имат седалище в държава членка, различна от Кралство Испания, разполагат с офиси в Андалусия, следва да се отбележи, че за всички кредитни институции данъчната основа за определянето на ДДКИА е средноаритметичната стойност на салдото на депозитите в централните управления или офисите, намиращи се в Андалусия. Третирайки еднакво тези две категории кредитни институции за целите на данъчното облагане, законодателят приема, че с оглед на реда и условията на това облагане между тях не съществува никаква обективна разлика в положението, която да оправдава различно третиране (вж. в този смисъл решения от 28 януари 1986 г., Комисия/Франция, 270/83, EU:C:1986:37, т. 20 и от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 34).

- 27 Що се отнася до възможността ограничението на свободата на установяване да се обоснове с императивно съображение от общ интерес, правителството на автономна област Андалусия изтъква, че общите приспадания имат за цел да насърчат финансовото приобщаване в селските райони, както и установяването и функционирането на кредитните институции в Андалусия. В това отношение е достатъчно да се отбележи, че подобна цел не може да обоснове ограничителен режим, при който благоприятното третиране, а именно приспадането на сума от 200 000 EUR от brutния размер на ДДКИА, важи само за кредитните институции със седалище в Андалусия, доколкото за разлика от броя и местонахождението на офисите, фактът, че седалището се намира на дадена територия, сам по себе си не допринася за извършването на финансови услуги в близост до хората на тази територия. Във всеки случай не се доказва, че подобен ограничителен режим е необходим за постигането на тези цели.
- 28 Ето защо следва да се заключи, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба като член 6, параграф 7, точка 2, буква а) от Закон 11/2010, съгласно която право на общо приспадане в размер на 200 000 EUR, свързано с данък върху клиентските депозити в кредитни институции, действащи на територията на дадена област в държава членка, имат само кредитните институции, чието седалище е на територията на тази област.
- 29 При второто общо приспадане, това по член 6, параграф 7, точка 2, буква б) от Закон 11/2010, става въпрос за приспадане от brutния размер на ДДКИА на сума от 5000 EUR за всеки офис на територията на автономна област Андалусия и на сума от 7500 EUR за всеки офис в община с по-малко от 2000 жители.
- 30 В това отношение следва да се отбележи, че всички подлежащи на облагане с ДДКИА кредитни институции имат право на това второ общо приспадане, без значение дали седалището им е в Андалусия, в друга област на Испания или в друга държава — членка на Съюза. Следователно разпоредба, която предвижда такова приспадане, не въвежда явна дискриминация според това къде се намира съответното седалище.
- 31 Що се отнася до това дали може да се счита, че такава разпоредба създава непряка дискриминация, следва да се отбележи, че е забранена не само явната дискриминация, основана на седалището на дружествата, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат (вж. в този смисъл решение от 5 февруари 2014 г., *Nervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, т. 30).
- 32 В случая, макар от акта за преюдициално запитване да е видно, че според запитващата юрисдикция подобно приспадане допринася за това с ДДКИА да се облагат на практика само кредитните институции, чието седалище е извън територията на автономна област Андалусия, нито запитващата юрисдикция, нито страните, представили писмени становища, са направили достатъчно уточнения по този въпрос, така че Съдът не е в състояние да се произнесе в това отношение.
- 33 Ето защо следва да се заключи, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска разпоредба като член 6, параграф 7, точка 2, буква б) от Закон 11/2010, съгласно която, що се отнася до данъка върху клиентските депозити в кредитни институции, действащи на територията на определена област на държава членка, се разрешава приспадане от brutния размер на този данък на сума от 5000 EUR за всеки офис на територията на тази област и на сума от 7500 EUR за всеки офис в община с по-малко от 2000 жители, стига това приспадане да не води на практика до необоснована дискриминация според седалището на съответните кредитни институции, което запитващата юрисдикция следва да провери.

Относно особените приспадания

- 34 Най-напред следва да се отбележи, че макар, както бе припомнено в точка 14 от настоящото решение, в първия въпрос да се посочват членове 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС, особените приспадания, въведени с член 6, параграф 7, точка 3 от Закон 11/2010, следва да се преценят единствено от гледна точка на свободното движение на капитали. Всъщност тези приспадания не изискват никаква връзка с мястото на установяване на съответните кредитни институции. Освен това, доколкото се прилагат само по отношение на кредити, заеми и инвестиции, предназначени за изпълнявани в Андалусия проекти, тези приспадания имат за цел насочване на капиталовите потоци и следователно попадат преди всичко в обхвата на свободното движение на капитали, като тяхното въздействие върху свободното движение на услуги е само второстепенно.
- 35 Що се отнася до тези особени приспадания, следва да се отбележи, че член 6, параграф 7, точка 3 от Закон 11/2010 позволява на съответните кредитни институции да приспаднат от brutния размер на ДДКИА сумата на кредитите, заемите и инвестициите, които са предназначени за проекти, изпълнявани в Андалусия в рамките на стратегията за устойчива икономика и посочени в ежегодно приеманите от тази автономна област бюджетни закони, както и сумите, които са предназначени за фонд „Социални дейности“ на спестовните каси и за Фонда за образование и за насърчаване на кредитните кооперации и които действително са инвестирани в Андалусия през данъчния период.
- 36 Що се отнася обаче до правилата за прилагане и целите на разглежданите в главното производство особени приспадания, в преюдициалното запитване само са посочени, без друго уточнение, стратегия за устойчива икономика, социални дейности на спестовните каси и фонд за образование и насърчаване на кредитните кооперации. В това отношение по-специално запитващата юрисдикция не уточнява и какви проекти биха могли да породят право на приспадане, когато тази разпоредба се приложи с ежегодно приеманите от автономна област Андалусия бюджетни закони, чието съдържание не е сведено до знанието на Съда. В този смисъл съдържащите се в акта за преюдициално запитване данни относно правилата за прилагане и целите на разглежданите в главното производство особени приспадания, не запознават Съда с фактите и съответно същият не може да се произнесе по въпроса съвместими ли са тези особени приспадания с член 63 ДФЕС.
- 37 Доколкото обаче в писменото си становище правителството на автономна област Андалусия изтъква, че с особените приспадания главно се цели да се насърчат инвестициите и спестяванията в тази автономна област, нужни са следните уточнения, за да се даде полезен отговор на първия въпрос.
- 38 В случай че тези особени приспадания трябва да се разглеждат като преследващи чисто икономическа цел, което запитващата юрисдикция следва да провери, най-напред трябва да се отбележи в това отношение, че доколкото в резултат от тях с ДДКИА се облагат само депозитите, посочени в Закон 11/2010, които не са инвестирани в изпълнявани в Андалусия проекти, а за депозитите, използвани за такива цели, възниква право на тези приспадания, член 6, параграф 7, точка 3 от Закон 11/2010 въвежда различно третиране, което може да откаже облаганите с ДДКИА кредитни институции да инвестират в други държави членки.
- 39 По-нататък, мястото на инвестицията по дефиниция не е меродавен критерий, за да се установи съществуването на обективна разлика между разглежданите положения и съответно да се изключи наличието на забранена с член 63 ДФЕС дискриминация (вж. в този смисъл решения от 16 юни 2011 г., Комисия/Австрия, C-10/10, EU:C:2011:399, т. 35 и от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност при сдружаването), C-78/18, EU:C:2020:476, т. 63).

- 40 Накрая, съгласно постоянната съдебна практика цел от чисто икономическо естество не може да обоснове ограничение на основна свобода, гарантирана с Договора за функционирането на ЕС (решение от 7 април 2011 г., Комисия/Португалия, С-20/09, ЕУ:С:2011:214, т. 65 и цитираната съдебна практика).
- 41 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че свободата на установяване, закрепена в член 49 ДФЕС, трябва да се тълкува в смисъл, че що се отнася до приспаданията от brutния размер на данъка върху клиентските депозити в кредитни институции, чиито централни управления или офиси се намират на територията на област на държава членка,
- не допуска приспадане от brutния размер на този данък на сума от 200 000 EUR в полза на кредитните институции със седалище на територията на тази област,
 - допуска приспадане от brutния размер на този данък на сума от 5000 EUR за всеки офис на територията на тази област и на сума от 7500 EUR за всеки офис в община с по-малко от 2000 жители, стига това приспадане да не води на практика до необоснована дискриминация според седалището на съответните кредитни институции, което запитващата юрисдикция следва да провери.

Член 63, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че що се отнася до данъка върху клиентските депозити в кредитни институции, чиито централни управления или офиси се намират на територията на област на държава членка, не допуска от brutния размер на този данък да се приспадат суми, равняващи се на кредитите, заемите и инвестициите, предназначени за изпълнявани в тази област проекти, ако с това се преследва цел от чисто икономическо естество.

По втория въпрос

- 42 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 135, параграф 1, буква г) и член 401 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национален данък като ДДКИА.
- 43 Като начало следва да се отбележи, че облагането с ДДКИА на клиентските депозити в кредитни институции не поставя под въпрос освобождаването, приложимо за тези депозити на основание член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС. Следователно този член не е релевантен в случая.
- 44 Съгласно член 401 от Директивата за ДДС нейните разпоредби не са пречка държавите членки да запазват или въвеждат данъци върху застрахователните договори, данъци върху залозите и хазарта, акцизи, гербови налози или, по-общо, всякакви данъци, мита или такси, които не могат да се характеризират като данъци върху оборота, при условие че събирането на тези данъци, мита или такси не поражда в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите.
- 45 От това следва, че съгласно постоянната практика на Съда запазването или въвеждането от държава членка на данъци, мита и такси е разрешено само при условие че те не могат да се приравнят на данък върху оборота (решения от 20 март 2014 г., Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, С-139/12, ЕУ:С:2014:174, т. 28 и от 12 юни 2019 г., Oro Efectivo, С-185/18, ЕУ:С:2019:485, т. 21 и цитираната съдебна практика).

- 46 За да се прецени дали данък, мито или такса може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС, следва по-специално да се определи дали с него или нея движението на стоките и услугите, както и търговските сделки се облагат по подобен начин както с ДДС и поради това се застрашава функционирането на общата система на ДДС. Във връзка с това Съдът уточнява, че във всеки случай трябва да се счита, че с данъците, митата и таксите, които имат основните характеристики на ДДС, дори да не са идентични с него във всички аспекти, движението на стоките и на услугите се облага по подобен начин както с ДДС (решения от 7 август 2018 г., Viking Motors и др., C-475/17, EU:C:2018:636, т. 36 и 37 и от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, т. 59 и 60).
- 47 За сметка на това член 401 от Директивата за ДДС допуска оставянето в сила или въвеждането на данък, който не притежава някоя от основните характеристики на ДДС (решение от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, т. 61 и цитираната съдебна практика).
- 48 От съдебната практика следва, че тези характеристики са четири на брой, а именно: общо прилагане на ДДС по отношение на сделките с предмет стоки или услуги, определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя, събиране на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, колкото и сделки да са изпълнени преди това, и приспадане на сумите, платени на предходните етапи от процеса на производство и разпространение, от дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС, така че този данък да се начислява на определен етап само върху добавената на този етап стойност и крайната тежест на посочения данък накрая да се поема от потребителя (решение от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, т. 62).
- 49 В случая следва да се констатира, че ДДКИА не притежава основните характеристики на ДДС.
- 50 Всъщност, най-напред, този данък се дължи от кредитните институции заради държането на клиентски депозити, а не заради търговските сделки с депозитни сметки, поради което не може да се приеме, че той се прилага към сделки, които имат за предмет стоки или услуги. По-нататък, тъй като данъчната основа за определянето на ДДКИА е средноаритметичната стойност на тримесечното салдо по отнасящия се до клиентските депозити раздел на балансовия пасив на кредитните институции, размерът на този данък не се определя пропорционално на получената от кредитните институции насрещна престация. Освен това ДДКИА не се събира на всеки етап от процеса на производство и разпространение на финансови услуги. И последно, доколкото член 6, параграф 5, точка 3 от Закон 11/2010 изрично забранява на кредитните институции да прехвърлят ДДКИА върху трети лица, крайната тежест на този данък накрая не се понася от потребителите.
- 51 При това положение ДДКИА не представлява нито данък върху оборота, нито приравним на него данък, по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС.
- 52 С оглед на изложените по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 401 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национално законодателство, което въвежда дължим от кредитните институции поради държането на клиентски депозити данък, който има за данъчна основа средноаритметичната стойност на тримесечното салдо на тези депозити и който не може да се прехвърля от платеща му върху трети лица.

По съдебните разноси

53 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

1) Свободата на установяване, закрепена в член 49 ДФЕС, трябва да се тълкува в смисъл, че що се отнася до приспаданията от brutния размер на данъка върху клиентските депозити в кредитни институции, чиито централни управления или офиси се намират на територията на област на държава членка,

- не допуска приспадане от brutния размер на този данък на сума от 200 000 EUR в полза на кредитните институции със седалище на територията на тази област,
- допуска приспадане от brutния размер на този данък на сума от 5000 EUR за всеки офис на територията на тази област и на сума от 7500 EUR за всеки офис в община с по-малко от 2000 жители, стига това приспадане да не води на практика до необоснована дискриминация според седалището на съответните кредитни институции, което запитващата юрисдикция следва да провери.

Член 63, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че що се отнася до данъка върху клиентските депозити в кредитни институции, чиито централни управления или офиси се намират на територията на област на държава членка, не допуска от brutния размер на този данък да се приспадат суми, равняващи се на кредитите, заемите и инвестициите, предназначени за изпълнявани в тази област проекти, ако с това се преследва цел от чисто икономическо естество.

2) Член 401 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национално законодателство, което въвежда дължим от кредитните институции поради държането на клиентски депозити данък, който има за данъчна основа средноаритметичната стойност на тримесечното салдо на тези депозити и който не може да се прехвърля от платеща му върху трети лица.

Подписи