



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 25. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīva aprīte – Nodokļi – Nodoklis, ar ko apliek kredītiestāžu turētus klientu noguldījumus – Nodokļa atvieglojumi, ko piešķir vienīgi kredītiestādēm, kurām galvenā mītne vai filiāle atrodas Andalūzijas autonomajā apgabalā – Nodokļa atvieglojumi, ko piešķir vienīgi saistībā ar ieguldījumiem šajā autonomajā apgabalā īstenotos projektos – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 401. pants – Aizliegums iekasēt citus valsts nodokļus, kuri ir kvalificējami kā apgrozījuma nodokļi – Jēdziens “apgrozījuma nodoklis” – Būtiskās PVN pazīmes – Neesamība

Lietā C-712/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija) iesniedza ar 2019. gada 16. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 24. septembrī, tiesvedībā

Novo Banco SA

pret

Junta de Andalucía,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Kuminš [*A. Kumin*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents) un P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*],

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Novo Banco SA* vārdā – *J. Igual Gorgonio* un *A. Morillo Méndez*, *abogados*,
- *Junta de Andalucía* vārdā – *A. Velázquez Párraga*, *letrada*,
- Spānijas valdības vārdā – *M. J. Ruiz Sánchez*, *pārstāve*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *N. Gossement*, *pārstāves*,

* Tiesvedības valoda – spāņu.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49., 56. un 63. pantu, kā arī Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), it īpaši tās 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 401. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Novo Banco SA* un *Junta de Andalucía* (Andalūzijas autonomā apgabala valdība, Spānija) par šīs sabiedrības pienākumu maksāt nodokli par Andalūzijas kredītiestāžu klientu izvietotiem noguldījumiem (turpmāk tekstā – “*IDECA*”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu”.

- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 401. pantu:

“Neskarot citus Kopienas tiesību aktus, šī direktīva neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļus apdrošināšanas līgumiem, nodokļus derībām un azartspēlēm, akcīzes nodokļus, valsts nodokļus un, vispārīgā nozīmē, jebkurus nodokļus, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļus ar noteikumu, ka šo nodokļu, nodevu vai maksu iekasēšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Spānijas tiesības

- 5 *IDECA* tika ieviests ar Andalūzijas autonomā apgabala 2010. gada 3. decembra *Ley 11/2010 de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad* (Likums Nr. 11/2010 par nodokļu pasākumiem valsts budžeta deficīta mazināšanai un ilgtspējības veicināšanai) (*BOE*, 2010. gada 27. decembris, Nr. 314, 107193. lpp.; turpmāk tekstā – “Likums Nr. 11/2010”) 6. pantu. Šajā pantā ir paredzēts:

[..]

2. Nodokļa būtība un priekšmets

[*IDECA*] ir Andalūzijas autonomā apgabala tiešais nodoklis, ar ko, ievērojot šajā likumā izklāstītos noteikumus, apliek šā panta 5. punktā minēto kredītiestāžu turētos klientu noguldījumus.

3. Iekasējamības gadījums

[IDECA] iekasējamības gadījums ir klientu izvietoto pieprasījuma noguldījumu turēšana.

[..]

5. Nodokļa maksātāji

(1) Kredītiestādēm kā nodokļa maksātājiem ir pienākums maksāt nodokli par noguldījumiem, ko izvietoti klienti, kuriem Andalūzijā atrodas galvenā mītne vai filiāles.

[..]

(3) Nodokļa maksātāji nevar šo pienākumu maksāt nodokļa summu nodot tālāk trešām personām.

6. Nodokļa bāze

(1) Nodokļa bāze ir kredītiestādes speciālajos, atsevišķajos finanšu pārskatos iekļautās bilances pasīva posteņa "4. Klientu noguldījumi" attiecīgā taksācijas perioda kalendāro ceturkšņu beigu atlikumu aritmētiskais vidējais lielums, proti, noguldījumi, kuri izvietoti tās galvenajā mītnē vai filiālēs, kas atrodas Andalūzijā.

[..]

7. Nodokļa aprēķināšana

(1) Nodokļa bruto summu aprēķina, nodokļa bāzei piemērojot šādu nodokļa likmju skalu:

Nodokļa bāze (līdz [..] EUR)	Nodokļa bruto summa (EUR)	Nodokļa bāzes atlikums – līdz nākamajam solim (EUR)	Piemērojamā likme (procentos)
		150 000 000	0,3
150 000 000	450 000	450 000 000	0,4
600 000 000	2 250 000	virs	0,5

(2) Vispārīgie atvieglojumi. Nodokļa bruto summu – ar nosacījumiem, kas izklāstīti regulatīvos aktos – samazina par šādām summām:

- 200 000 EUR, ja Andalūzijā atrodas kredītiestādes galvenā mītne;
- 5000 EUR – par katru kredītiestādes filiāli, kas izveidota Andalūzijā. Šo summu palielina par 7500 EUR, ja filiāle atrodas komūnā, kuras reģistrēto iedzīvotāju skaits ir mazāks par 2000.

(3) Speciālie atvieglojumi. To samazina arī par:

- to kredītu, aizdevumu un ieguldījumu summu, kuri – taksācijas gadā – paredzēti ar ilgtspējīgas ekonomikas stratēģiju saistītiem projektiem Andalūzijā, kuri norādīti attiecīgā gada budžeta likumā;
- summām, kas paredzētas Krājbanku sociālajam dienestam un Krājaizdevu sabiedrību izglītības un veicināšanas fondam un kas faktiski ieguldītas Andalūzijā attiecīgā taksācijas perioda laikā.

[..]

(4) Nodokļa neto summu aprēķina, piemērojot šā punkta 2. un 3. apakšpunktā minētos samazinājumus. Samazinājumu kopsumma nepārsniedz nodokļa bruto summu, un nodokļa neto summa nevar būt mazāka par 0 EUR. Ja šie samazinājumi nav piemērojami, nodokļa neto summa ir vienāda ar tā bruto summu.

[..]

8. Taksācijas periods un iekasēšanas termiņš

(1) Šā nodokļa taksācijas periods ir kalendārais gads [..]

[..]”

6 Pēc tam, kad Spānijas valsts bija ieviesusi nodokli par kredītiestādēs izvietotiem noguldījumiem, kas bija piemērojams no 2013. gada 1. janvāra, 2013. gada 23. decembrī tika pieņemts *Ley 7/2013, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014* (Likums Nr. 7/2013 par Andalūzijas autonomā apgabala budžetu 2014. gadam) (BOE Nr. 18, 2014. gada 21. janvāris, 3380. lpp.) 16. papildinājums, kurā ir noteikts:

“[Likuma Nr. 11/2010], kas reglamentē *IDECA*, 6. pants zaudē spēku 2013. gada 1. janvārī – uz tik ilgu laiku, kamēr nodoklis par šo pašu nodokļa iekasējamības gadījumu tiek iekasēts valsts mērogā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 7 Kredītiestāde *Novo Banco*, kuras galvenā (vadības) mītne atrodas Portugālē un kurai Spānijā ir viena filiāle, saņēma vairākus paziņojumus attiecībā uz *IDECA* uzlikšanu par 2012. finanšu gadu.
- 8 *Novo Banco* šos paziņojumus apstrīdēja administratīvā kārtībā, taču *Junta Superior de Hacienda de Andalucía* (Andalūzijas Augstā nodokļu pārsūdzības padome, Spānija) ar 2015. gada 12. marta lēmumiem tās sūdzības noraidīja. Savukārt prasību par pēdējiem minētajiem lēmumiem *Tribunal Superior de Justicia de Andalucía* (Andalūzijas Augstā tiesa, Spānija) noraidīja ar 2017. gada 27. februāra spriedumu.
- 9 Par šo spriedumu *Novo Banco* iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā – *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija).
- 10 Minētajā tiesā *Novo Banco* apgalvo, ka, pirmkārt, normas, kurās reglamentēts *IDECA*, it īpaši ar šo nodokli saistītais atvieglojumu režīms, ir pretrunā LESD 49., 56. un 63. pantam, jo tajās esot nostiprināta neattaisnojama atšķirīga attieksme pret kredītiestādēm atkarībā no tā, vai tām galvenā mītne atrodas Andalūzijas autonomajā apgabalā. Otrkārt, šī sabiedrība uzskata, ka *IDECA* ir jākvalificē kā netiešais nodoklis, ar ko apliekami kredītiestādēs izvietoti noguldījumi un līdz ar to – ar šo noguldījumu palīdzību īstenotā darbība finanšu jomā. *Novo Banco* uzskata, ka šāds nodoklis nav saderīgs ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 401. pantu.
- 11 Attiecībā uz *IDECA* saderīgumu ar LESD 49., 56. un 63. pantu iesniedzējtiesa norāda, ka izvērtējums par šo nodokli un tā būtiskajām pazīmēm, saikni starp nodokļa likmi un tvērumu atvieglojumiem, konkrētāk, vispārīgajiem atvieglojumiem 200 000 EUR apmērā, kas attiecas uz kredītiestādēm, kurām galvenā mītne atrodas Andalūzijas autonomajā apgabalā, tai liek uzskatīt, ka *IDECA* ir nodoklis, ko faktiski sedz kredītiestādes, kurām galvenā mītne atrodas ārpus šā autonomā apgabala un, konkrētāk, citās dalībvalstīs. Uz speciālajiem atvieglojumiem, kas minēti Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 3. apakšpunktā, attiecoties tāds pats izvērtējums.

- 12 Minētā tiesa arī jautā, vai neatkarīgi no tā, ka Likumā Nr. 11/2010 ir paredzēts, ka *IDECA* ir tiešais nodoklis, tas ir jākvalificē kā netiešais nodoklis, jo ar to tiekot aplikta komercdarbība. Rodoties arī jautājums, vai *IDECA* ir saderīgs ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 401. pantu, jo ar šo nodokli tiek aplikta nodokļu turēšana, lai gan saskaņā ar šā 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu darījumi saistībā ar naudas noguldījumiem ir atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa (PVN).
- 13 Šādos apstākļos *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai LESD 49., 56. un 63. pants, kuros garantēta attiecīgi brīvība veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvība un kapitāla brīva aprīte, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj arī tādu atvieglojumu sistēmu kā to, kas attiecībā uz *IDECA* paredzēta [...] Likuma Nr. 11/2010 [...] 6. panta 7. punkta 2. un 3. apakšpunktā?
- 2) Vai *IDECA* ir jākvalificē kā netiešais nodoklis, lai gan saskaņā ar šā likuma 6. panta 2. punktu tas ir tiešais nodoklis, un – apstiprinošas atbildes gadījumā – vai, ņemot vērā PVN direktīvas 401. pantu un 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu, šā nodokļa pastāvēšana un iekasēšana ir saderīga ar PVN?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 14 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai LESD 49., 56. un 63. pantā nostiprinātās pamatbrīvības ir jāinterpretē tādējādi, ka tās nepieļauj vispārīgo un speciālo atvieglojumu sistēmu, kura paredzēta valsts tiesiskajā regulējumā, ar ko ieviests nodoklis, ar kuru apliek klientu noguldījumus, kas izvietoti kredītiestādēs, kuras veic uzņēmējdarbību šajā autonomajā apgabalā.
- 15 *IDECA* ir nodoklis, ar kuru apliek noguldījumus, ko klienti izvieto kredītiestādēs, kurām galvenā mītne vai filiāle atrodas Andalūzijā. Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punktā ir paredzēti divu veidu atvieglojumi, proti, pirmkārt, šīs normas 2. apakšpunktā minētie vispārīgie atvieglojumi un, otrkārt, tās 3. apakšpunktā minētie speciālie atvieglojumi.

Par vispārīgajiem atvieglojumiem

- 16 Attiecībā uz vispārīgajiem atvieglojumiem ir jānorāda, ka pirmais no tiem, kas minēts Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta a) punktā, nozīmē, ka par 200 000 EUR tiek samazināta *IDECA* bruto summa kredītiestādēm, kurām galvenā mītne atrodas Andalūzijā. Otrs, kas minēts šā likuma 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta b) punktā, nozīmē, ka par 5000 EUR tiek samazināta *IDECA* bruto summa ikvienai Andalūzijā izveidotai filiālei, turklāt minētā summa tiek palielināta līdz 7500 EUR ikvienai filiālei, kas atrodas komūnā ar mazāk nekā 2000 iedzīvotājiem.
- 17 Tā kā iesniedzējtiesa lūdz Tiesu interpretēt LESD 49. pantu par brīvību veikt uzņēmējdarbību, LESD 56. pantu par pakalpojumu sniegšanas brīvību un LESD 63. pantu par kapitāla brīvu aprīti, ir jākonstatē, vai pamatlietā aplūkojamā Andalūzijas autonomā apgabala regulējuma normas par vispārīgajiem atvieglojumiem varētu ietilpt šo brīvību tvērumā.
- 18 Lai noteiktu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas viena vai otra aprītes brīvība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (spriedums, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 19 Tā kā Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunktā paredzētie vispārīgie atvieglojumi attiecas vienīgi uz kredītiestādēm, kurām galvenā mītne vai filiāle atrodas Andalūzijā, tie ir saistīti ar šo uzņēmumu reģistrācijas vietu un tārad galvenokārt varētu ietekmēt brīvību veikt uzņēmējdarbību. Līdz ar to šie vispārīgie atvieglojumi ir jāpārbauda tikai LESD 49. panta kontekstā.
- 20 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas LESD 49. pantā paredzēta Eiropas Savienības pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši LESD 54. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kurām juridiskā adrese, galvenā administrācija vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Savienībā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitassabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 12. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 Attiecībā uz sabiedrībām ir būtiski norādīt, ka to juridiskā adrese LESD 54. panta izpratnē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti dalībvalsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām ir pilsonība šim nolūkam. Atzīstot, ka dalībvalsts, kurā uzņēmums veic uzņēmējdarbību, brīvi var īstenot dažādu attieksmi tikai tādēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, tiktu zaudēta LESD 49. panta nozīme. Brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņemošajā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret savām sabiedrībām, aizliedzot jebkādu diskrimināciju atkarībā no sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas (spriedums, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 22 Lai šāda atšķirīga attieksme pret sabiedrībām atkarībā no to juridiskās adreses vietas būtu saderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai vai nu ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, – un līdz ar to ir jāpārbauda pārrobežu situācijas salīdzināmība ar valsts iekšējo situāciju, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi –, vai arī ir jābūt attaisnojamai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (spriedumi, 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c., C-80/12, EU:C:2014:200, 25. punkts, kā arī 2018. gada 22. februāris, X un X, C-398/16 un C-399/16, EU:C:2018:110, 32. punkts).
- 23 Lai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums būtu attaisnots primāru vispārējo interešu iemeslu dēļ, ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (spriedumi, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 44. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 12. decembris, *Imfeld un Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 64. punkts).
- 24 Attiecībā uz pirmo atvieglojumu, kas minēts Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta a) punktā, ir jākonstatē, ka tas rada atšķirīgu attieksmi, no vienas puses, pret kredītiestādēm, kurām galvenā mītne atrodas Andalūzijā un uz kurām attiecas šis nodokļu priekšrocības, kas izriet no aplūkojamā atvieglojuma, un, no otras puses, kredītiestādēm, kurām galvenā mītne atrodas citā Spānijas reģionā vai citā dalībvalstī, uz kurām šis atvieglojums neattiecas un kuras tārad ir pakļautas aplikšanai ar nodokli lielākā apmērā.
- 25 Pretēji tam, ko apgalvo Andalūzijas autonomā apgabala valdība, nevar uzskatīt, ka šī atšķirīgā attieksme būtu neitralizēta vai kompensēta ar vispārīgo atvieglojumu, kas minēts Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta b) punktā, saskaņā ar kuru uz visām kredītiestādēm attiecas atvieglojumi atkarībā no Andalūzijā izveidoto filiāļu skaita – neatkarīgi no to mītnesvietas.
- 26 Attiecībā uz to, vai to kredītiestāžu stāvoklis, kurām galvenā mītne atrodas Andalūzijā, ir salīdzināms ar to kredītiestāžu stāvokli, kurām galvenā mītne gan atrodas dalībvalstī, kas nav Spānijas Karaliste, tomēr Andalūzijā ir filiāles, ir jānorāda, ka attiecībā uz ikvienu kredītiestādi *IDECA* nodokļa bāzi veido aritmētiskais vidējais no to noguldījumu atlikumiem, kuri izvietoti tās galvenajā mītnē vai filiālēs, kas atrodas Andalūzijā. Ja nodokļa uzlikšanas vajadzībām likumdevēja attieksme pret abu šo kategoriju

kreditīestādēm ir identiska, tas atzīst, ka, objektīvi spriežot, šīs uzlikšanas kārtības un nosacījumu ziņā to stāvokļi neatšķiras tādā mērā, lai būtu attaisnojama atšķirīga attieksme pret tām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1986. gada 28. janvāris, Komisija/Francija, 270/83, EU:C:1986:37, 20. punkts, kā arī 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 34. punkts).

- 27 Attiecībā uz iespēju attaisnot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežošanu primāru vispārējo interešu apsvērumu dēļ Andalūzijas autonomā apgabala valdība apgalvo, ka ar vispārīgajiem atvieglojumiem ir paredzēts stimulēt iesaistīšanos finanšu darījumos lauku apvidos, kā arī kredītiestāžu iedibināšanos un to iedarbīgumu Andalūzijā. Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka šāds mērķis nevar attaisnot to, ka labvēlīgāka režīma piešķiršana, proti, *IDECA* bruto summas samazinājums par 200 000 EUR, tiktu attiecināts tikai uz kredītiestādēm, kurām galvenā mītne atrodas Andalūzijā, jo nešķiet, ka atšķirības filiāļu skaita un atrašanās vietas ziņā un vienīgās mītnes atrašanās konkrētā teritorijā varētu veicināt vietēju finanšu pakalpojumu pieejamību šajā teritorijā. Katrā ziņā nav pierādīts, ka šo mērķu sasniegšanai būtu nepieciešams šāds ierobežojums.
- 28 Līdz ar to ir jāsecina, ka LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādu normu kā Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta a) punkts, saskaņā ar kuru vispārīgs atvieglojums 200 000 EUR apmērā saistībā ar nodokli, ar ko apliek noguldījumus, kurus izvietojusi tādu kredītiestāžu klienti, kas darbojas kādas dalībvalsts konkrētā reģionā, attiecas vienīgi uz kredītiestādēm, kurām galvenā mītne atrodas minētajā reģionā.
- 29 Otrais vispārīgais atvieglojums, kas minēts Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta b) punktā, nozīmē *IDECA* bruto summas samazinājumu 5000 EUR apmērā par ikvienu minētajā reģionā izveidoto filiāli, kas palielināms līdz pat 7500 EUR par ikvienu filiāli, kura atrodas komūnā ar mazāk nekā 2000 iedzīvotājiem.
- 30 Šajā ziņā ir jānorāda, ka visas kredītiestādes, kas ir *IDECA* nodokļa maksātāji, var izmantot šo otro vispārīgo atvieglojumu neatkarīgi no tā, vai tām galvenā mītne atrodas Andalūzijā, citā Spānijas reģionā vai citā Savienības dalībvalstī. Tātad norma, kurā paredzēts šāds atvieglojums, nav uzskatāma par acīmredzamu diskrimināciju atkarībā no minētās mītnesvietas.
- 31 Attiecībā uz jautājumu, vai šāda norma ir uzskatāma par netiešu diskrimināciju, ir jānorāda, ka aizliegta ir ne tikai atklāta diskriminācija sabiedrību mītnesvietas dēļ, bet arī visas slēptās diskriminācijas formas, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski izraisa tādu pašu rezultātu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 30. punkts).
- 32 Šajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka šāds atvieglojums veicina to, ka faktiski ar *IDECA* tiek apliktas tikai tās kredītiestādes, kurām galvenā mītne neatrodas Andalūzijas autonomajā apgabalā, taču nedz iesniedzējtiesa, nedz lietas dalībnieki, kuri iesnieguši rakstveida apsvērumus, nav sniegušas pietiekamus precizējumus par šo tematu, un līdz ar to Tiesai nav iespējams par to spriest.
- 33 Līdz ar to ir jāsecina, ka LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj tādu normu kā Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta b) punkts, saskaņā ar kuru attiecībā uz nodokli par noguldījumiem, ko izvietojusi tādu kredītiestāžu klienti, kuras darbojas kādas dalībvalsts konkrētā reģionā, ir paredzēti atvieglojumi, proti, šā nodokļa bruto summas samazinājums 5000 EUR apmērā par katru minētajā reģionā izveidoto filiāli, kas palielināms līdz pat 7500 EUR par katru filiāli, kura atrodas komūnā ar mazāk nekā 2000 iedzīvotājiem, ja vien konkrētajos apstākļos šie atvieglojumi nerada tādu diskrimināciju attiecīgo kredītiestāžu mītnesvietas dēļ, kas nebūtu attaisnojama, bet par to ir jāpārlicinās iesniedzējtiesai.

Par speciālajiem atvieglojumiem

- 34 Vispirms ir jānorāda – tā kā pirmais jautājums ietver atsauci uz LESD 49., 56. un 63. pantu, kā atgādināts šā sprieduma 14. punktā, ar Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 3. apakšpunktu ieviestie speciālie atvieglojumi ir jāaplūko tikai kapitāla brīvas aprites kontekstā. Proti, šiem atvieglojumiem nav nepieciešama nekāda saistība ar attiecīgās kredītiestādes uzņēmējdarbības veikšanas vietu. Turklāt, tā kā šie atvieglojumi ir piemērojami vienīgi kredītiem, aizdevumiem un ieguldījumiem, kas paredzēti Andalūzijā īstenotiem projektiem, ar tiem ir paredzēts orientēt kapitāla plūsmas, un līdz ar to tie pirmām kārtām ir saistīti ar kapitāla brīvu apriti, savukārt to ietekme uz pakalpojumu sniegšanas brīvību ir tikai otršķirīga.
- 35 Attiecībā uz šiem speciālajiem atvieglojumiem ir jānorāda, ka Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 3. apakšpunkts ļauj attiecīgajām kredītiestādēm no *IDECA* bruto summas atņemt to kredītu, aizdevumu un ieguldījumu summu, kuri paredzēti saistībā ar ilgtspējīgas ekonomikas stratēģiju īstenotiem projektiem Andalūzijā, kas minēti šajā autonomajā apgabalā ik gadu pieņemtajos likumos par budžetu, kā arī summas, kuras paredzētas Krājbanku sociālajam dienestam un Krājaizdevu sabiedrību izglītības un veicināšanas fondam un kuras attiecīgajā taksācijas periodā faktiski ieguldītas Andalūzijā.
- 36 Tomēr attiecībā uz piemērošanas veidiem un mērķiem, kurus paredzēts sasniegt ar pamatlietā aplūkojamajiem speciālajiem atvieglojumiem, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iekļauta tikai atsauce – bez papildu precizējumiem – uz ilgtspējīgas ekonomikas stratēģiju, kā arī norādes par Krājbanku sociālo dienestu un Krājaizdevu sabiedrību izglītības un veicināšanas fondu. Šajā ziņā iesniedzējtiesa neprecizē, piemēram, kuru veidu projekti varētu dot tiesības uz šādiem atvieglojumiem, ciktāl šī norma tiek piemērota saistībā ar ik gadu pieņemto Andalūzijas autonomā apgabala likumu par budžetu, kura saturs Tiesai nav darīts zināms. Tātad lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iekļautās norādes attiecībā uz pamatlietā aplūkojamo speciālo atvieglojumu piemērošanas veidiem un mērķiem, kurus paredzēts ar tiem sasniegt, nedod Tiesai iespēju apzināt faktiskos apstākļus un spriest par šo speciālo atvieglojumu saderību ar LESD 63. pantu.
- 37 Tomēr, tā kā Andalūzijas autonomā apgabala valdība savos rakstveida apsvērumos apgalvo, ka speciālo atvieglojumu galvenais mērķis ir stimulēt ieguldīšanu šajā autonomajā apgabalā un veicināt reģiona krājbanku darbību, tad, lai varētu sniegt lietderīgu atbildi uz pirmo jautājumu, ir jāizdara šādi precizējumi.
- 38 Ja šie speciālie atvieglojumi būtu jāsaprot kā tādi, ar kuriem paredzēts sasniegt tikai saimniecisku mērķi, – par ko būtu jāpārlicinās iesniedzējtiesai –, vispirms šajā ziņā ir jānorāda, ka, ciktāl tie izraisa to, ka ar *IDECA* ir apliekami tikai Likumā Nr. 11/2010 minētie noguldījumi, kas nav ieguldīti Andalūzijā īstenotos projektos, savukārt šiem nolūkiem izmantotajiem noguldījumiem var piemērot minētos atvieglojumus, ar Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 3. apakšpunktu ir ieviesta atšķirīga attieksme, kas varētu atturēt kredītiestādes, kurām ir pienākums maksāt *IDECA*, no ieguldīšanas citās dalībvalstīs.
- 39 Turpinājumā – ieguldīšanas vieta pēc definīcijas nav uzskatāma par derīgu kritēriju, kas dotu iespēju konstatēt objektīvu atšķirību starp aplūkojamajām situācijām un līdz ar to izslēgt to, ka šeit ir runa par LESD 63. pantā aizliegto diskrimināciju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 16. jūnijs, Komisija/Austrija, C-10/10, EU:C:2011:399, 35. punkts, un 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība), C-78/18, EU:C:2020:476, 63. punkts).
- 40 Visbeidzot, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar tīri ekonomiska rakstura mērķi nevar attaisnot LESD garantētās pamatbrīvības ierobežojumu (spriedums, 2011. gada 7. aprīlis, Komisija/Portugāle, C-20/09, EU:C:2011:214, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 41 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pantā nostiprinātā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz atvieglojumiem, kas piemērojami tāda nodokļa bruto summai, ar kuru apliek noguldījumus, ko izvietojuši tādu kredītiestāžu klienti, kurām galvenā mītne vai filiāles atrodas kādas dalībvalsts konkrētā reģionā,
- tā nepieļauj šā nodokļa bruto summas samazinājumu 200 000 EUR apmērā, kas attiecināms uz kredītiestādēm, kurām galvenā mītne atrodas šajā reģionā;
 - tā pieļauj minētā nodokļa bruto summas samazinājumu 5000 EUR apmērā par katru minētajā reģionā izveidoto filiāli, kas palielināms līdz pat 7500 EUR par katru filiāli, kura atrodas komūnā ar mazāk nekā 2000 iedzīvotājiem, ja vien konkrētajos apstākļos šie atvieglojumi nerada tādu diskrimināciju attiecīgo kredītiestāžu mītnesvietas dēļ, kas nebūtu attaisnojama, bet par to ir jāpārliedz iesniedzējtiesai.

LESD 63. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz nodokli, ar kuru apliek noguldījumus, ko izvietojuši tādu kredītiestāžu klienti, kurām galvenā mītne vai filiāles atrodas kādas dalībvalsts konkrētā reģionā, tas nepieļauj atvieglojumus, proti, šā nodokļa bruto summas samazināšanu par tādu kredītu, aizdevumu un ieguldījumu summu, kas paredzēti šajā reģionā īstenotiem projektiem, ciktāl ar šiem atvieglojumiem ir paredzēts sasniegt tikai saimniecisku mērķi.

Par otro jautājumu

- 42 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 401. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts nodokli kā *IDECA*.
- 43 Vispirms ir jānorāda, ka noguldījumu, kurus izvietojuši kredītiestādes klienti, aplikšana ar *IDECA* neietekmē atbrīvojumu, kas šiem noguldījumiem piemērojams uz PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta pamata. Tādēļ šis pants nav nozīmīgs šai lietai.
- 44 Saskaņā ar PVN direktīvas 401. pantu tās noteikumi neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļus apdrošināšanas līgumiem, nodokļus derībām un azartspēlēm, akcīzes nodokļus, valsts nodokļus un, vispārīgā nozīmē, jebkurus nodokļus, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļus ar noteikumu, ka šo nodokļu, nodevu vai maksu iekasēšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.
- 45 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru no tā izriet, ka dalībvalstīm tikai tad ir atļauts saglabāt vai ieviest nodokļus, nodevas un maksas, ja tie nav pielīdzināmi apgrozījuma nodoklim (spriedumi, 2014. gada 20. marts, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, 28. punkts, un 2019. gada 12. jūnijs, *Oro Efectivo*, C-185/18, EU:C:2019:485, 21. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 46 Lai novērtētu, vai nodokli vai nodevu var uzskatīt par apgrozījuma nodokli PVN direktīvas 401. panta izpratnē, ir jānoskaidro, vai tā rezultātā, uzliekot nodokli preču un pakalpojumu aprītei un aplikot komercdarījumus līdzīgā veidā kā PVN, netiek apdraudēta kopējās PVN sistēmas darbība. Tiesa šajā ziņā ir precizējusi – jebkurā gadījumā ir uzskatāms, ka nodokļi un nodevas, kam ir tādas pašas būtiskās pazīmes kā PVN, tiek uzlikti preču un pakalpojumu aprītei līdzīgā veidā kā PVN, pat ja tie nav pilnībā identiski (spriedumi, 2018. gada 7. augusts, *Viking Motors u.c.*, C-475/17, EU:C:2018:636, 36. un 37. punkts, kā arī 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 59. un 60. punkts).
- 47 Savukārt PVN direktīvas 401. pants neliedz saglabāt vai ieviest tādu nodokli, kam nav kādas no būtiskajām PVN pazīmēm (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 61. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 48 No judikatūras izriet, ka pastāv četras šādas pazīmes, proti, vispārēja PVN piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi, tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, šī nodokļa iekasēšana katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību, neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita un PVN, kas samaksāts iepriekšējās procesa stadijās, atskaitīšana no nodokļa maksātāja maksājamā nodokļa apmēra, kā rezultātā šis nodoklis attiecīgajā stadijā tiek uzlikts tikai šajā stadijā pievienotajai vērtībai un tā galīgo apmēru sedz galapatērētājs (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarorszag*, C-75/18, EU:C:2020:139, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 49 Šajā lietā ir konstatējams, ka *IDECA* nepiemīt PVN būtiskās pazīmes.
- 50 Proti, vispirms, šis nodoklis ir jāmaksā kredītiestādēm par klientu izvietoto noguldījumu turēšanu, nevis par komercdarbību, kas sastāv no naudas noguldīšanas, un līdz ar to nevar uzskatīt, ka tas būtu piemērojams darījumiem precēm vai pakalpojumiem. Turpinājumā – tā kā *IDECA* nodokļa bāze ir vienāda ar kredītiestādes bilances pasīva posteņa – klientu noguldījumu – ceturkšņu atlikumu aritmētisko vidējo lielumu, šā nodokļa apmērs netiek noteikts proporcionāli kredītiestādes saņemtajam izpildījumam. Turklāt *IDECA* netiek iekasēts katrā finanšu pakalpojumu izstrādes un izplatīšanas procesa stadijā. Visbeidzot, tā kā Likuma Nr. 11/2010 6. panta 5. punkta 3. apakšpunkts ietver tieši formulētu aizliegumu kredītiestādēm *IDECA* summas samaksas pienākumu nodot tālāk trešām personām, nebūt nav tā, ka šā nodokļa slogu galu galā nestu patērētāji.
- 51 Šādos apstākļos *IDECA* nav uzskatāms nedz par apgrozījuma nodokli, nedz par citu šādam nodoklim pielīdzināmu nodokli PVN direktīvas 401. panta izpratnē.
- 52 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 401. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesību aktu, ar ko ieviests nodoklis, kurš kredītiestādēm ir jāmaksā par klientu noguldījumu izvietojumu, kura nodokļa bāze ir vienāda ar šo noguldījumu ceturkšņu atlikumu aritmētisko vidējo lielumu un kura samaksas pienākumu nodokļa maksātājs nevar nodot tālāk trešām personām.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 53 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

- 1) **LESD 49. pantā nostiprinātā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz atvieglojumiem, kas piemērojami tāda nodokļa bruto summai, ar kuru apliek noguldījumus, ko izvietojuši tādu kredītiestāžu klienti, kurām galvenā mītne vai filiāles atrodas kādas dalībvalsts konkrētā reģionā,**
 - tā nepieļauj šā nodokļa bruto summas samazinājumu 200 000 EUR apmērā, kas attiecināms uz kredītiestādēm, kurām galvenā mītne atrodas šajā reģionā;
 - tā pieļauj minētā nodokļa bruto summas samazinājumu 5000 EUR apmērā par katru minētajā reģionā izveidoto filiāli, kas palielināms līdz pat 7500 EUR par katru filiāli, kura atrodas komūnā ar mazāk nekā 2000 iedzīvotājiem, ja vien konkrētajos apstākļos šie atvieglojumi nerada tādu diskrimināciju attiecīgo kredītiestāžu mītnesvietas dēļ, kas nebūtu attaisnojama, bet par to ir jāpārlicinās iesniedzējtiesai.

LESD 63. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka attiecībā uz nodokli, ar kuru apliek noguldījumus, ko izvietojusi tādu kredītiestāžu klienti, kurām galvenā mītne vai filiāles atrodas kādas dalībvalsts konkrētā reģionā, tas nepieļauj atvieglojumus, proti, šā nodokļa bruto summas samazināšanu par tādu kredītu, aizdevumu un ieguldījumu summu, kas paredzēti šajā reģionā īstenotiem projektiem, ciktāl ar šiem atvieglojumiem ir paredzēts sasniegt tikai saimniecisku mērķi.

- 2) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 401. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesību aktu, ar ko ieviests nodoklis, kurš kredītiestādēm ir jāmaksā par klientu noguldījumu izvietojumu, kura nodokļa bāze ir vienāda ar šo noguldījumu ceturkšņa atlikumu aritmētisko vidējo lielumu un kura samaksas pienākumu nodokļa maksātājs nevar nodot tālāk trešām personām.**

[Paraksti]