



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2023. gada 21. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – LESD 49. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokļa, ar ko apliek kredītiestāžu saistības, ieviešana, lai finansētu valsts sociālā nodrošinājuma sistēmu – Ārvalstu kredītiestāžu filiāļu iespējama diskriminācija – Direktīva 2014/59/ES – Kredītiestāžu un ieguldījumu brokeru sabiedrību atveseļošanas un noregulējuma režīms – Piemērošanas joma

Lietā C-340/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķirējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķirējtiesu centrs), Portugāle) iesniegusi ar 2022. gada 24. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 24. maijā, tiesvedībā

Cofidis

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*], A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele,

ģenerālvokāts: P. Pikamēe [*P. Pikamäe*],

sekretāre: L. Karasko Marko [*L. Carrasco Marco*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 20. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Cofidis* vārdā – *P. Melcher, Rechtsanwalt, P. Nuncio, D. Oda, F. Osório de Castro, A. Queiroz Martins* un *M. Teles, advogados*,
- Portugāles valdības vārdā – *P. Barros da Costa, J. P. Cardoso da Costa, A. Pimenta* un *A. Rodrigues*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

- Spānijas valdības vārdā – *A. Ballesteros Panizo*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia, P. Caro de Sousa, A. Nijenhuis* un *D. Triantafyllou*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2023. gada 13. jūlija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. pantu un Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2014/59/ES (2014. gada 15. maijs), ar ko izveido kredītiestāžu un ieguldījumu brokeru sabiedrību atveseļošanas un noregulējuma režīmu un groza Padomes Direktīvu 82/891/EEK un Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2001/24/EK, 2002/47/EK, 2004/25/EK, 2005/56/EK, 2007/36/EK, 2011/35/ES, 2012/30/ES un 2013/36/ES, un Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) Nr. 1093/2010 un (ES) Nr. 648/2012 (OV 2014, L 173, 190. lpp.).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Cofidis – Cofidis SA*, kredītiestādes, kuras juridiskā adrese ir Francijā, Portugāles filiāli – un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par prasību atmaksāt iemaksas, ko šī filiāle samaksājusi kā *adicional de solidariedade sobre o sector bancário* (solidaritātes papildnodeva banku nozarē) (turpmāk tekstā – “ASSB”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2014/59 1., 5. un 103. apsvērumā ir noteikts:
 - “(1) Nesenā finanšu krīze parādīja, ka [Eiropas] Savienības līmenī nopietni trūkst piemērotu instrumentu, lai efektīvi risinātu problēmas saistībā ar kredītiestādēm un ieguldījumu brokeru sabiedrībām [...], kas ir nestabilas vai kļūst maksātnespējīgas. Šādi instrumenti jo īpaši ir nepieciešami, lai novērstu maksātnespēju vai līdz minimumam samazinātu negatīvo ietekmi maksātnespējas gadījumā, saglabājot attiecīgās iestādes sistēmiski nozīmīgās funkcijas. Krīzes laikā šie problēmjautājumi bija svarīgs faktors, kas lika dalībvalstīm glābt iestādes, šim nolūkam izmantojot nodokļu maksātāju naudu. Uzticamas atveseļošanas un noregulējuma sistēmas mērķis ir pēc iespējas lielākā mērā novērst šādas darbības nepieciešamību.
- [..]
- (5) [...] ir nepieciešams režīms, kas pilnvarotajām iestādēm nodrošinātu uzticamu instrumentu kopumu, kuri ļautu pietiekami savlaicīgi un ātri veikt intervenci nestabilās vai par maksātnespējīgām kļūstošās iestādēs, lai nodrošinātu šo iestāžu kritiski svarīgo finanšu un ekonomisko funkciju turpināšanu, vienlaikus samazinot to iespējamās maksātnespējas ietekmi uz ekonomiku un finanšu sistēmu. Šim režīmam būtu jānodrošina, ka zaudējumus pirmām kārtām sedz akcionāri un ka kreditori zaudējumus sedz pēc akcionāriem [...].

[..]

- (103) Zināmos apstākļos piemēroto noregulējuma instrumentu efektivitāte var būt atkarīga no īstermiņa finansējuma pieejamības iestādei vai pagaidu iestādei, no potenciālajiem pircējiem sniegtajām garantijām vai kapitāla nodrošināšanas pagaidu iestādei. Neatkarīgi no centrālo banku lomas likviditātes nodrošināšanā finanšu sistēmai pat spriedzes laikā ir svarīgi, lai dalībvalstis noteiktu finansēšanas mehānismus nolūkā novērst to, ka šādam nolūkam nepieciešamo finansējumu iegūst no valsts budžeta. Finanšu sistēmas stabilizēšana būtu jāfinansē visai finanšu nozarei.”
- 4 Saskaņā ar šīs direktīvas 1. panta 1. punktu šajā direktīvā ir izklāstīti atveseļošanas un noregulējuma noteikumi un procedūras attiecībā uz šajā tiesību normā uzskaitītajām vienībām.

Portugāles tiesības

- 5 ASSB tika ieviesta ar 2020. gada 24. jūlija *Lei n°27-A/2020, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020* (Likums Nr. 27-A/2020, ar ko apstiprina papildu budžetu 2020. gadam) (turpmāk tekstā – “2020. gada papildu budžeta likums”) 18. pantu un VI pielikumu.
- 6 Saskaņā ar 2020. gada papildu budžeta likuma 1. panta 2. punktu un VI pielikuma 9. pantu ASSB tika ieviesta, lai stiprinātu valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas finansēšanas mehānismus, visus šīs nodevas ieņēmumus novirzot *Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social* (Sociālā nodrošinājuma finanšu stabilizācijas fonds). No šīm tiesību normām izriet, ka ar ASSB ieviešanu ir paredzēts kompensēt banku nozarē attiecībā uz lielāko daļu finanšu pakalpojumu paredzēto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), lai tādējādi tuvinātu šīs nozares nodokļu slogu citās ekonomikas nozarēs esošajam nodokļu slogam.
- 7 Minētā VI pielikuma 2. panta 1. punktā ir paredzēts, ka ASSB ir jāmaksā, pirmkārt, kredītiestādēm, kuru juridiskā adrese ir Portugāles teritorijā (turpmāk tekstā – “kredītiestādes rezidentes”), otrkārt, to kredītiestāžu Portugāles filiālēm, kuru juridiskā adrese ir citas valsts teritorijā (turpmāk tekstā – “kredītiestādes nerezidentes”), kā arī, treškārt, kredītiestāžu nerezidentu Portugāles filiālēm.
- 8 Minētā VI pielikuma 3. pantā ASSB materiālā piemērošanas joma ir definēta šādi:

“Ar ASSB ir apliekamas:

- a) saistības, ko noteikuši un apstiprinājuši nodokļa maksātāji, pirms tam vajadzības gadījumā atskaitot saistību posteņus, kuri veido pašu kapitālu, noguldījumus, ko sedz Noguldījumu garantiju fonda garantija, Lauksaimniecības kredītu garantiju fonds vai noguldījumu garantiju sistēma, kas oficiāli atzīta saskaņā ar [Eiropas Parlamenta un Padomes] Direktīvas 2014/49/ES [(2014. gada 16. aprīlis) par noguldījumu garantiju sistēmām (OV 2014, L 173, 149. lpp.)] 4. pantu vai tiek uzskatīta par līdzvērtīgu saskaņā ar [*Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras* (Vispārīgie noteikumi par kredītiestādēm un finanšu sabiedrībām)] 156. panta 1. punkta b) apakšpunktu, piemērojamos tiesību aktos paredzētajās robežās, un noguldījumi, ko Centrālajā kasē veikušas integrētajai lauksaimniecības kredītu sistēmai piederošās lauksaimniecības kredītkases saskaņā ar 1991. gada 11. janvāra Dekrētlikuma Nr. 24/91 pielikumā apstiprinātā Lauksaimniecības kredīta un lauksaimniecības krājaizdevu sabiedrību tiesiskā režīma 72. pantu;

b) nodokļa maksātāju noteiktā ārpusbilances atvasināto finanšu instrumentu nominālvērtība.”

9 Šā VI pielikuma 4. pantā par to, kā aprēķināma ASSB bāze, ir noteikts:

“1. Iepriekšējā panta a) punkta izpratnē saistības nozīmē visus bilancē norādītos jebkāda veida un formas posteņus, kas veido parādu pret trešām personām, izņemot:

- a) posteņus, kuri saskaņā ar piemērojamajām grāmatvedības normām tiek uzskatīti par pašu kapitālu;
- b) saistības sakarā ar to pienākumu atzišanu, kas izriet no noteiktām maksājumu shēmām;
- c) Noguldījumu garantiju fonda un Lauksaimniecības kredītu garantiju fonda segtos noguldījumus apmērā, kādā šos noguldījumus šie fondi faktiski sedz;
- d) saistības, kas izriet no atvasināto finanšu instrumentu pārvērtējuma;
- e) ieņēmumus ar atliktiem ienākumiem, neņemot vērā tos, kuri atbilst pasīviem darījumiem, un
- f) saistības par nedzēstiem aktīviem vērtspapīrošanas darījumos.

2. Iepriekšējā panta a) punkta piemērošanas nolūkā:

- a) pašu līdzekļu vērtība, ieskaitot pirmā līmeņa pašu līdzekļus un otrā līmeņa pašu līdzekļus, ietver pozitīvos posteņus, ko saskaita tās aprēķinam atbilstoši [Eiropas Parlamenta un Padomes] Regulas (ES) Nr. 575/2013 [(2013. gada 26. jūnijs) par prudenciālajām prasībām attiecībā uz kredītiestādēm un ieguldījumu brokeru sabiedrībām, un ar ko groza Regulu (ES) Nr. 648/2012 (OV 2013, L 176, 1. lpp.)], II daļā noteiktajam, ņemot vērā šīs regulas X daļā paredzētos pārejas noteikumus, kas vienlaikus atbilst tādām saistību jēdzienam, kā tas definēts iepriekšējā punktā;
- b) noguldījumi, ko sedz Noguldījumu garantiju fonda garantija, Lauksaimniecības kredītu garantiju fonds vai noguldījumu garantiju sistēma, kas oficiāli atzīta saskaņā ar Direktīvas 2014/49 4. pantu vai tiek uzskatīta par līdzvērtīgu saskaņā ar Vispārīgo noteikumu par kredītiestādēm un finanšu sabiedrībām 156. panta 1. punkta b) apakšpunktu, piemērojamajos tiesību aktos paredzētajās robežās tiks ņemti vērā tikai tādā apmērā, kādā tos faktiski sedz minētie fondi.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 Prasītāja pamatlietā ir kredītiestādes, kuras juridiskā adrese ir Francijā, filiāle Portugālē. Kā filiāle tā maksā ASSB, proti, banku nozares nodokli, ko Portugāles Republika ir ieviesusi, lai sniegtu finansiālu atbalstu valsts sociālā nodrošinājuma sistēmai un atjaunotu līdzsvaru starp to nodokļu slogu, kas ir šai – atbrīvojumu no PVN attiecībā uz lielāko daļu finanšu pakalpojumu saņemšanai – nozarei, un to nodokļu slogu, kas gulstas uz visām pārējām Portugāles ekonomikas nozarēm.

- 11 2020. gada 11. decembrī prasītāja pamatlietā veica *ASSB* pašaprēķinu par 2020. gada pirmo pusgadu. Pamatojoties uz šo pašaprēķinu, tā samaksāja 364 229,67 EUR. 2021. gada 5. janvārī prasītāja iesniedza nodokļu administrācijai pārskatīšanas pieteikumu ar lūgumu atmaksāt minēto summu. Ar 2021. gada 21. maija lēmumu nodokļu administrācija šo pieteikumu noraidīja.
- 12 2021. gada 23. augustā prasītāja pamatlietā cēla prasību iesniedzējtiesā – *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķirējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķirējtiesu centrs), Portugāle), apstrīdot šo lēmumu. Šīs prasības pamatojumam tā citstarp apgalvoja, ka *ASSB* ir pretrunā Savienības tiesībām.
- 13 Konkrēti, prasītāja pamatlietā uzskata, ka *ASSB* ieviešana ir pretrunā Direktīvai 2014/59 un apgalvotajai no šīs direktīvas izrietošajai nodokļu saskaņošanai attiecībā uz kredītiestāžu iemaksām noregulējuma jomā. Proti, prasītāja pamatlietā jau maksājot nodevu atbilstoši minētajai direktīvai dalībvalstī, kurā ir tās juridiskā adrese, proti, Francijas Republikā, tādēļ Portugāles Republika nevarot tai piemērot līdzīgu nodevu.
- 14 Tāpat prasītājas pamatlietā ieskatā ar *ASSB* ir pārkāpts LESD 49. pants, jo šī nodeva diskriminē ārvalstu kredītiestāžu Portugāles filiāles. Proti, tā kā šīs filiāles nav juridiskas personas, tās nevarot atskaitīt no *ASSB* bāzes pašu kapitālu.
- 15 Šādos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķirējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķirējtiesu centrs), Portugāle) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [Direktīvai 2014/59] ir pretrunā tas, ka kādā Eiropas Savienības dalībvalstī tiek piemērota nodeva kādā citā dalībvalstī rezidējošu finanšu iestāžu filiālēm, kā tas tiek darīts saskaņā ar tādiem tiesību aktiem kā Portugāles tiesiskais regulējums [par *ASSB*], ja ar šo nodevu tiek apliktas ārpusbilances atvasināto finanšu instrumentu koriģētās saistības un nominālvērtība un ja šīs nodevas ieņēmumi netiek izmantoti nedz dalībvalstī esošajiem noregulējuma pasākumu finansēšanas mehānismiem, nedz Vienotā noregulējuma fonda finansēšanai?

2) Vai LESD 49. pantā nostiprinātajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir pretrunā tādi tiesību akti kā šajā lietā aplūkotais Portugāles tiesiskais regulējums [par *ASSB*], kas ļauj no noteiktajām un apstiprinātajām saistībām atskaitīt noteiktus saistību posteņus, kuri tiek ņemti vērā pirmā līmeņa pašu kapitāla un otrā līmeņa pašu kapitāla aprēķinam atbilstoši [Regulas Nr. 575/2013] II daļā noteiktajam – ievērojot šīs pašas Regulas Nr. 575/2013 IX daļā paredzētos pārejas noteikumus – un kurus var emitēt tikai juridiskas personas, proti, tos nevar emitēt nerezidējošu kredītiestāžu filiāles?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 16 Uzdotot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīva 2014/59 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar ko ir ieviesta nodeva, ar kuru aplik kredītiestāžu saistības un kuras aprēķināšanas veids šķietami ir līdzīgs to iemaksu aprēķināšanas veidam, ko šīs iestādes veic atbilstoši šai direktīvai, bet no kurām gūtie ieņēmumi netiek novirzīti valsts noregulējuma pasākumu finansēšanas mehānismiem.

Par pieņemamību

- 17 Portugāles valdība apgalvo, ka šis jautājums ir nepieņemams, jo tam nav nozīmes pamatlietas atrisināšanā, tā kā ASSB neesot nekādas saistības ar kredītiestāžu noregulējumu un atvēršanu, un līdz ar to minētā nodeva neietilpst Direktīvas 2014/59 piemērošanas jomā.
- 18 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tikai valsts tiesa, kas izskata strīdu un uzņemas atbildību par tālāko tiesas nolēmumu, var, izvērtējot katras konkrētās lietas apstākļus, noteikt gan prejudiciāla nolēmuma nepieciešamību sprieduma taisīšanas vajadzībām, gan Tiesai uzdoto jautājumu nozīmību. Līdz ar to, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību normas interpretāciju vai spēkā esamību, Tiesai principā ir par tiem jālemj. No tā izriet, ka uz valsts tiesu uzdotajiem jautājumiem ir attiecināma nozīmīguma prezumpcija. Atteikties lemt par valsts tiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu Tiesa var tikai tad, ja lūgtajai interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesību apstākļi, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz minētajiem jautājumiem (spriedums, 2020. gada 16. jūlijs, *Facebook Ireland* un *Schrems C-311/18*, EU:C:2020:559, 73. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 19 Šajā gadījumā, tā kā prasītāja pamatlietā ir norādījusi uz šķietamo ASSB nesaderību ar Direktīvu 2014/59 šajā lietā, uz uzdoto jautājumu attiecināmā nozīmīguma prezumpcija nevar tikt apšaubīta. Turklāt Portugāles valdības arguments par Direktīvas 2014/59 piemērošanas jomu patiesībā skar uzdotā jautājuma būtību.
- 20 Tādēļ pirmais jautājums ir pieņemams.

Par lietas būtību

- 21 Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, vispirms jāatgādina, ka, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī konteksts, kādā tā iekļaujas, kā arī tiesību akta, kurā šī norma ir ietverta, mērķi un nolūks (spriedums, 2023. gada 21. septembris, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid* (Diplomāta apliecība), C-568/21, EU:C:2023:683, 32. punkts).
- 22 Pirmkārt, saskaņā ar Direktīvas 2014/59 1. panta 1. punktu šajā direktīvā ir izklāstīti atvēršanas un noregulējuma noteikumi un procedūras attiecībā uz šajā tiesību normā uzskaitītajām vienībām.
- 23 Otrkārt, kā izriet no šīs direktīvas 1. un 5. apsvēruma, tā tika pieņemta pēc finanšu krīzes, kas atklāja nepieciešamību paredzēt instrumentus, kuri ļautu risināt tostarp kredītiestāžu maksātnespēju, liekot uzņemties ar to saistītos riskus to akcionāriem un kreditoriem, nevis nodokļu maksātājiem. Saskaņā ar minētās direktīvas 103. apsvērumu finanšu sistēmas stabilizēšana būtu jāfinansē visai finanšu nozarei.
- 24 Šajā kontekstā, treškārt, iemaksas, ko šīs iestādes veic saskaņā ar minēto direktīvu, nav nodokļi, bet, gluži pretēji, to pamatā ir apdrošināšanā balstīta loģika (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 15. jūlijs, *Komisija/Landesbank Baden-Württemberg* un *CRU*, C-584/20 P un C-621/20 P, EU:C:2021:601, 113. punkts).
- 25 Tādējādi Direktīvas 2014/59 mērķis nekādā ziņā nav saskaņot Savienībā darbojošos kredītiestāžu aplikšanu ar nodokļiem.

- 26 Līdz ar to Direktīva 2014/59 nevar liegt ieviest tādu valsts nodevu kā ASSB, ar ko tiek apliktas minēto uzņēmumu saistības, no kuras gūtie ienākumi ir paredzēti valsts sociālā nodrošinājuma sistēmas finansēšanai un kam nav nekādas saistības ar šo iestāžu noregulējumu un atvēršanu. Apstāklim, ka šādas nodevas aprēķināšanas veids ir līdzīgs atbilstoši Direktīvai 2014/59 veikto iemaksu aprēķināšanas veidam, šajā ziņā nav nekādas nozīmes.
- 27 Tādēļ uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīva 2014/59 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar ko ir ieviesta nodeva, ar kuru aplik kredītiestāžu saistības un kuras aprēķināšanas veids šķietami ir līdzīgs to iemaksu aprēķināšanas veidam, ko šīs iestādes veic atbilstoši šai direktīvai, bet no kurām gūtie ieņēmumi netiek novirzīti valsts noregulējuma pasākumu finansēšanas mehānismiem.

Par otro jautājumu

- 28 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 49. un 54. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko ir ieviesta nodeva, kuras bāzi veido kredītiestāžu rezidentu, kā arī kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumu un filiāļu saistības, ciktāl atbilstoši minētajam tiesiskajam regulējumam ir atļauts veikt tādu pašu kapitāla un pašu kapitālam pielīdzināmu parāda instrumentu atskaitījumu, kurus nevar emitēt tiesību subjekti, kam nav juridiskas personas statusa, kā, piemēram, šīs filiāles.

Par pieņemamību

- 29 Portugāles valdības skatījumā otrais jautājums ir nepieņemams, ciktāl tā pamatā ir prasītājas pamatlietā izvirzītais apgalvojums, ka kredītiestāžu nerezidentu filiāles nevar atskaitīt no ASSB bāzes pašu kapitālu. Tomēr nodokļu administrācija pamatlietā ir apstrīdējusi šo apgalvojumu un iesniedzējtiesa vēl neesot izvērtējusi tā patiesumu, tādēļ tās uzdotais jautājums esot tīri hipotētisks.
- 30 Ciktāl Portugāles valdība apgalvo, ka otrais jautājums ir uzdots priekšlaicīgi, pietiek atgādināt, ka valstu tiesām ir visplašākās tiesības vērsties Tiesā, ja tās uzskata, ka tajās izskatāmā lieta rada jautājumus par Savienības tiesību normu interpretāciju vai to spēkā esamības vērtējumu, uz kuriem atbildes ir vajadzīgas to izskatāmās lietas risinājumam, un ka tās it īpaši ir brīvas izmantot šo iespēju ikvienā tiesvedības brīdī, kuru tās uzskata par piemērotu (spriedums, 2023. gada 16. marts, *Beobank*, C-351/21, EU:C:2023:215, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Tā kā minētā valdība ir norādījusi, ka šīs prasītājas pamatlietā izvirzītais apgalvojums šajā lietā ir ticis apstrīdēts, jāatgādina, ka Tiesai atbilstoši kompetences sadalījumam starp Savienības tiesām un valstu tiesām ir jāņem vērā prejudiciālo jautājumu faktiskais un tiesiskais konteksts, kādā iekļaujas šie jautājumi un kāds tas ir norādīts iesniedzējtiesas nolēmumā. Tādējādi, tā kā iesniedzējtiesa ir definējusi faktiskos apstākļus un tiesisko regulējumu, kas veido kontekstu tās uzdotajiem jautājumiem, Tiesai nav jāpārbauda to precizitāte (spriedums, 2023. gada 8. jūnijs, *Prestige and Limousine*, C-50/21, EU:C:2023:448, 42. un 43. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 32 Šajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesas skatījumā kredītiestāžu nerezidentu filiāles no to ASSB bāzes nevar atskaitīt pašu kapitālu vai pašu kapitālam pielīdzināmas saistības, jo tie ir instrumenti, kurus var emitēt vienīgi tiesību subjekti, kam ir juridiskas personas statuss.

- 33 Lai gan pati iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka nodokļu administrācija pamatlietā ir apstrīdējusi šo konstatējumu, kā apgalvo Portugāles valdība, no šī sprieduma 31. punktā atgādinātās judikatūras izriet, ka Tiesa nevar pati noteikt faktisko un tiesisko kontekstu, kādā iekļaujas prejudiciālie jautājumi.
- 34 Līdz ar to, ņemot vērā iesniedzējtiesas nolēmumā izklāstīto faktisko un tiesisko kontekstu, šo jautājumu nevar uzskatīt par hipotētisku.
- 35 Tādēļ otrais jautājums ir pieņemams.

Par lietas būtību

- 36 Vispirms jāatgādina, ka sabiedrības juridiskā adrese, tāpat kā fizisko personu pilsonība tiek izmantota, lai noteiktu to piesaisti kādas valsts tiesību sistēmai. Tādējādi tāda valsts nodokļu tiesiskā regulējuma kā pamatlietā aplūkots piemērošana sabiedrībai rezidentei, tostarp sabiedrības nerezidentes meitasuzņēmumam rezidentam, no vienas puses, un sabiedrības nerezidentes filiālei, no otras puses, skar attiecīgi sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes nodokļu režīmu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 17. maijs, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 35. un 36. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 37 Tāpat jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 49. un 54. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedumi, 2022. gada 22. septembris, W (Pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta galīgo zaudējumu atskaitāmība), C-538/20, EU:C:2022:717, 14. punkts, un 2023. gada 16. februāris, *Gallagher*, C-707/20, EU:C:2023:101, 70. punkts).
- 38 Tā kā atbilstoši LESD 49. panta pirmās daļas otrajam teikumam uzņēmējiem ir tieši atļauts izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā tie īsteno savas darbības citā dalībvalstī, šo izvēles brīvību nedrīkst ierobežot ar diskriminējošām nodokļu tiesību normām (spriedumi, 2006. gada 23. februāris, *CLT-UFA*, C-253/03, EU:C:2006:129, 14. punkts; 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 13. punkts, un 2017. gada 17. maijs, X, C-68/15, EU:C:2017:379, 40. punkts).
- 39 Brīvība izvēlēties piemērotu juridisko formu, lai veiktu darbību citā dalībvalstī, īpaši ir vērsta uz to, lai ļautu sabiedrībām ar atrašanās vietu vienā dalībvalstī atvērt filiāli citā dalībvalstī, lai veiktu savu darbību atbilstoši tādiem pašiem nosacījumiem kā uz meitasuzņēmumiem attiecināmie nosacījumi (spriedumi, 2006. gada 23. februāris, *CLT-UFA*, C-253/03, EU:C:2006:129, 15. punkts, kā arī 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Šajā ziņā atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu LESD 49. pantā garantētās brīvības izmantošanu (spriedums, 2023. gada 11. maijs, *Manitou BF un Bricolage Investissement France*, C-407/22 un C-408/22, EU:C:2023:392, 20. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 41 Tādējādi ir aizliegta ne tikai atklāta diskriminācija sabiedrību juridiskās adreses dēļ, bet arī visas slēptās diskriminācijas formas, kuras, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski izraisa tādu pašu rezultātu (spriedums, 2022. gada 6. oktobris, *Contship Italia*, C-433/21 un C-434/21, EU:C:2022:760, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 Konkrētāk, obligāts nodoklis, kas paredz šķietami objektīvu diferenciācijas kritēriju, bet kas, ņemot vērā tā īpašības, vairumā gadījumu nostāda nelabvēlīgā situācijā sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī un kuras ir salīdzināmā situācijā ar sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir nodokļa piemērošanas dalībvalstī, rada netiešu diskrimināciju sabiedrību juridiskās adreses dēļ, kas ir aizliegta ar LESD 49. un 54. pantu (spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 43. punkts, kā arī 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums ir vienādi piemērojams kredītiestādēm rezidentēm un kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumiem un filiālēm Portugālē. ASSB bāzi veido šo subjektu saistības, proti, kā izriet no 2020. gada papildu budžeta likuma VI pielikuma 4. panta – visi bilancē norādītie jebkāda veida un formas posteņi, kas veido parādu pret trešām personām, izņemot citstarp posteņus, kuri saskaņā ar piemērojamajām grāmatvedības normām tiek uzskatīti par pašu kapitālu.
- 44 Atbilstīgi iesniedzējtiesas norādēm, kredītiestāžu nerezidentu filiāles, tā kā tām nav juridiskas personas statusa, atšķirībā no kredītiestādēm rezidentēm un kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumiem nevar atskaitīt pašu kapitālu no to ASSB bāzes, jo minētajiem tiesību subjektiem atbilstīgi likumam nav pašu kapitāla. Turklāt šīs filiāles neesot tiesīgas emitēt tādas pašu kapitālam pielīdzināmus parāda instrumentus kā, cita starpā, konvertējamās obligācijas, obligācijas, kas piedalās peļņas sadalē, preferenciālās atmaksājamās akcijas un iespējamās konvertējamās obligācijas, tāpēc tās arī nevarot atskaitīt šādus instrumentus no to nodokļu bāzes.
- 45 Tādējādi jākonstatē, ka pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums neļauj kredītiestāžu nerezidentu filiālēm veikt to darbību ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi ir piemērojami kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumiem šī sprieduma 39. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē. Lai gan šis tiesiskais regulējums vienādi ietekmē kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumu un filiāļu saistības, tas ļauj meitasuzņēmumiem samazināt nodokļu bāzi, atskaitot pašu kapitālu un pašu kapitālam pielīdzināmus parāda instrumentus, bet iepriekš minētajām filiālēm šāda atskaitīšanas iespēja šķiet juridiski nepieejama; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 46 Šādos apstākļos šāds valsts tiesiskais regulējums sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, var padarīt mazāk pievilcīgu to darbību veikšanu Portugālē ar filiāles starpniecību.
- 47 Kā ģenerālvokāts būtībā ir norādījis secinājumu 45. punktā, atšķirīga attieksme, kas var ierobežot brīvību izvēlēties piemērotu juridisko formu darbības veikšanai citā dalībvalstī šī sprieduma 38. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē, var būt LESD 49. un 54. pantā garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.
- 48 Lai šāda atšķirīga attieksme būtu saderīga ar LESD noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu iemesliem (spriedums, 2023. gada 11. maijs, *Manitou BF un Bricolage Investissement France*, C-407/22 un C-408/22, EU:C:2023:392, 36. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 49 Pirmkārt, ir vispārzināms, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība ar attiecīgās dalībvalsts iekšējo situāciju ir jāizvērtē, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Kā izriet no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas, *ASSB* – kas ir vienādi attiecināma uz visu Portugāles banku nozari, tostarp kredītiestādēm rezidentēm, kā arī kredītiestāžu nerezidentu Portugāles meitasuzņēmumiem un filiālēm – mērķis ir sniegt finansiālu atbalstu valsts sociālā nodrošinājuma sistēmai un atjaunot līdzsvaru starp to nodokļu slogu, kas ir šai – atbrīvojumu no PVN attiecībā uz lielāko daļu finanšu pakalpojumu saņemšanai – nozarei, un to nodokļu slogu, kas gulstas uz visām pārējām Portugāles ekonomikas nozarēm.
- 51 Ņemot vērā šos mērķus, iesniedzējtiesas norādītajās valsts tiesību normās nav paredzēts nekāds nošķirums starp kredītiestādēm rezidentēm un kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumiem un filiālēm.
- 52 Turklāt no iesniedzējtiesas nolēmuma neizriet, ka atbilstoši attiecīgo valsts tiesību normu priekšmetam un saturam pastāvētu šāds nošķirums.
- 53 Līdz ar to šķietami nekas neliecina, ka kredītiestādes nerezidentes, kas savu darbību veic ar filiāles starpniecību, situācija nebūtu objektīvi salīdzināma ar kredītiestādes rezidentes vai kredītiestādes nerezidentes meitasuzņēmuma situāciju.
- 54 Otrkārt, par atšķirīgas attieksmes pamatojumu ar primāru vispārējo interešu apsvērumu Portugāles valdība rakstveida apsvērumos ir norādījusi, ka nodokļu priekšrocību, kas ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu ir piešķirta kredītiestādēm rezidentēm, kā arī kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumiem, pamato nepieciešamība nodrošināt valsts nodokļu režīma saskaņotību.
- 55 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai šāds pamatojums varētu būt pieļaujams, ir jākonstatē, ka pastāv tieša saikne starp konkrēto nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 45. punkts, kā arī 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 68. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 56 Šajā lietā Tiesai iesniegtajos lietas materiālos nav apstiprinājuma apgalvojumam, ka iespēja atskaitīt pašu kapitālu no *ASSB* bāzes būtu kompensēta ar īpašu nodokļu atvilkumu, kas piemērojams kredītiestādēm rezidentēm un kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumiem.
- 57 No tā izriet, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko rada pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt Portugāles nodokļu režīma saskaņotību.
- 58 Visbeidzot, Eiropas Komisija tiesas sēdē apgalvoja, ka atšķirīgā attieksme, kas izriet no pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma attiecībā uz iespēju atskaitīt no *ASSB* bāzes pašu kapitālam pielīdzināmus parāda instrumentus, varētu tikt pamatota ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm. Komisija it īpaši norādīja, ka šādas atskaitīšanas iespējas neattiecināšana uz filiālēm ļauj novērst to, ka tās var brīvi izvēlēties to

ASSB bāzes apmēru, mākslīgi iekļaujot šajā nodokļa bāzē to mātesuzņēmumu pašu kapitālam pielīdzināmus parāda instrumentus, lai arī minētie instrumenti ne vienmēr ir saistīti ar šo filiāļu darbību Portugālē.

- 59 Šajā ziņā jāatgādina, ka šāds pamatojums var tikt pieņemts it īpaši tad, ja attiecīgā nodokļa režīma mērķis ir novērst rīcību, kas varētu apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 76. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 60 Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka šis mērķis ir vērsts it īpaši uz simetrijas starp tiesībām aplikēt ar nodokli peļņu un iespēju atskaitīt pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus saglabāšanu, jo, pieņemot, ka pastāvīga uzņēmuma nerezidenta zaudējumus var atskaitīt no galvenās sabiedrības ienākumiem, tā rezultātā šī pēdējā minētā brīvi varētu izvēlēties, kurā dalībvalstī šos zaudējumus ņemt vērā (spriedums, 2013. gada 4. jūlijs, *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, 54. punkts).
- 61 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējusies nepiemērot nodokli tās teritorijā reģistrētiem tiesību subjektiem, tā nevar atsaukties uz nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļu uzlikšanu citā dalībvalstī reģistrētiem tiesību subjektiem (pēc analogijas skat. spriedumus, 2009. gada 18. jūnijs, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, 67. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 77. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 62 Šajā lietā Portugāles Republika ir izvēlējusies neaplikt ar nodokli kredītiestādes rezidentes un kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumus attiecībā uz pašu kapitālam pielīdzināmajiem parāda instrumentiem.
- 63 Līdz ar to šī dalībvalsts nevar atsaukties uz nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļu uzlikšanu kredītiestāžu nerezidentu filiālēm attiecībā uz šiem pašu kapitālam pielīdzināmajiem parāda instrumentiem.
- 64 No tā izriet, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ko rada pamatlīnētā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm.
- 65 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. un 54. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko ir ieviesta nodeva, kuras bāzi veido kredītiestāžu rezidentu, kā arī kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumu un filiāļu saistības, ciktāl atbilstoši minētajam tiesiskajam regulējumam ir atļauts veikt tādu pašu kapitāla un pašu kapitālam pielīdzināmu parāda instrumentu atskaitījumu, kurus nevar emitēt tiesību subjekti, kam nav juridiskas personas statusa, kā, piemēram, minētās filiāles.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 66 Attiecībā uz pamatlīnētās pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti parāda izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 2014/59/ES (2014. gada 15. maijs), ar ko izveido kredītiestāžu un ieguldījumu brokeru sabiedrību atvēršanas un noregulējuma režīmu un groza Padomes Direktīvu 82/891/EEK un Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2001/24/EK, 2002/47/EK, 2004/25/EK, 2005/56/EK, 2007/36/EK, 2011/35/ES, 2012/30/ES un 2013/36/ES, un Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) Nr. 1093/2010 un (ES) Nr. 648/2012, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar ko ir ieviesta nodeva, ar kuru apliek kredītiestāžu saistības un kuras aprēķināšanas veids šķietami ir līdzīgs to iemaksu aprēķināšanas veidam, ko šīs iestādes veic atbilstoši šai direktīvai, bet ieņēmumi no kurām netiek novirzīti valsts noregulējuma pasākumu finansēšanas mehānismiem.
- 2) LESD 49. un 54. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar ko ir ieviesta nodeva, kuras bāzi veido kredītiestāžu rezidentu, kā arī kredītiestāžu nerezidentu meitasuzņēmumu un filiāļu saistības, ciktāl atbilstoši minētajam tiesiskajam regulējumam ir atļauts veikt tādu pašu kapitāla un pašu kapitālam pielīdzināmu parāda instrumentu atskaitījumu, kurus nevar emitēt tiesību subjekti, kam nav juridiskas personas statusa, kā, piemēram, minētās filiāles.

[Paraksti]