

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 25. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību Kapitāla brīvā 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 – Kopīgā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma Direktīva 2006/112/EK 401. pants Aizliegums iekasēt citus valsts nodokļus, kuri ir kvalificējami kā apgrozījuma nodokļi Jādziens “apgrozījuma nodoklis” Būtiskās PVN pazīmes Neesamība

Lietā C-712/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu 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] (referenti) un P. Dž. Švērebs [P. G. Xuereb],

ģenerālvokāts: M. Špunars [M. Szpunar],

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

ģemotvārā rakstveida procesū,

ģemotvārā 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,

ģemotvārā pāc ģenerālvokāta uzklusēšanas pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums 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 šāds darījums:

[..]

d) darījums, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājums, pārskaitījums, pārdošana, ēkusu un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot pārdošanu piedziņai.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 401. pantu:

“Neskarot citus Kopienas tiesību aktus, šī direktīva neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļu apdrošināšanas līgumiem, nodokļu derbību 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 šajā panta 5. punktā minēto kredītiestāžu turētos klientu noguldījumus.

3. Iekasējamo gadījums

[*IDECA*] iekasējamo gadījums ir klientu izvietoto pieprasījuma noguldījumu turēšana.

[..]

5. Nodokļa maksājumi

(1) Kredītiestādam kā nodokļa maksājumiem ir pienākums maksāt nodokli par noguldījumiem, ko izvietoti klienti, kuriem Andaloģijā atrodas galvenā mītne vai filiāles.

[..]

(3) Nodokļa maksājumi nevar šo pienākumu maksāt nodokļa summu nodot tīk trešām personām.

6. Nodokļa bāze

(1) Nodokļa bāze ir kredītiestādes speciālajos, atsevišķajos finanšu pārskatos iekāutās bilances pasāva posteā “4. Klientu noguldījumi” attiecīgā taksācijas perioda kalendāro ceturkšāu beigū atlikumu aritmētiskais vidējais lielums, proti, noguldījumi, kuri izvietoti tās galvenajā mītņā vai filiālēs, kas atrodas Andaloģijā.

[..]

7. Nodokļa aprēķināšana

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

Nodokļa bāze (lādz [..] EUR)

Nodokļa bruto summa (EUR)

Nodokļa bāzes atlikums – lādz 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

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

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

(3) Speciālie atvieglojumi. To samazina arī par:

- a) to kredītu, aizdevumu un ieguldījumu summu, kuri – taksācijas gadā – paredzēti ar ilgtspējīgas ekonomikas stratēģiju saistītiem projektiem Andalūzijā, kuri norādīti attiecīgā gada budžeta likumā;
- b) summu, kas paredzēta 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 šo 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 tās bruto summu.

[..]

8. Taksācijas periods un iekasēšanas termiņš

(1) Šis nodokļa taksācijas periods ir kalendrais gads [..]

[..]”

6 Pēc tam, kad Spānijas valsts bija ieviesusi nodokli par kredītiestāžu 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 iekasējamās 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 kārībā, taču *Junta Superior de Hacienda de Andalucía*

(Andal?zijas Augst? nodok?u p?rs?dz?bas padome, Sp?nija) ar 2015. gada 12. marta l?mumiem t?s s?dz?bas noraid?ja. Savuk?rt pras?bu par p?d?jiem min?tajiem l?mumiem *Tribunal Superior de Justicia de Andaluc?a* (Andal?zijas Augst? tiesa, Sp?nija) noraid?ja ar 2017. gada 27. febru?ra spriedumu.

9 Par šo spriedumu *Novo Banco* iesniedza kas?cijas s?dz?bu iesniedz?jties? – *Tribunal Supremo* (Augst?k? tiesa, Sp?nija).

10 Min?taj? ties? *Novo Banco* apgalvo, ka, pirmk?rt, normas, kur?s reglament?ts *IDECA*, it ?paši ar šo nodokli saist?tais atvieglojumu re?ž?ms, ir pretrun? LESD 49., 56. un 63. pantam, jo taj?s esot nostiprin?ta neattaisnojama atš?ir?ga attieksme pret kred?tiest?d?m atkar?b? no t?, vai t?m galven? m?tne atrodas Andal?zijas autonomaj? apgabal?. Otrk?rt, š? sabiedr?ba uzskata, ka *IDECA* ir j?kvalific? k? netiešais nodoklis, ar ko apliekami kred?tiest?d?s izvietoti noguld?jumi un l?dz ar to – ar šo noguld?jumu pal?dz?bu ?stenot? darb?ba finanšu jom?. *Novo Banco* uzskata, ka š?ds nodoklis nav sader?gs ar PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 401. pantu.

11 Attiec?b? uz *IDECA* sader?gumu ar LESD 49., 56. un 63. pantu iesniedz?jtiesa nor?da, ka izv?rt?jums par šo nodokli un t? b?tiskaj?m paz?m?m, saikni starp nodok?a likmi un tv?rumu atvieglojumiem, konkr?t?k, visp?r?gajiem atvieglojumiem 200 000 EUR apm?r?, kas attiecas uz kred?tiest?d?m, kur?m galven? m?tne atrodas Andal?zijas autonomaj? apgabal?, tai liek uzskat?t, ka *IDECA* ir nodoklis, ko faktiski sedz kred?tiest?des, kur?m galven? m?tne atrodas ?rpus š? autonom? apgabala un, konkr?t?k, cit?s dal?bvalst?s. Uz speci?lajiem atvieglojumiem, kas min?ti Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 3. apakšpunkt?, attiecoties t?ds pats izv?rt?jums.

12 Min?t? tiesa ar? jaut?, vai neatkar?gi no t?, ka Likum? Nr. 11/2010 ir paredz?ts, ka *IDECA* ir tiešais nodoklis, tas ir j?kvalific? k? netiešais nodoklis, jo ar to tiekot aplikta komercdarb?ba. Rodoties ar? jaut?jums, vai *IDECA* ir sader?gs ar PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 401. pantu, jo ar šo nodokli tiek aplikta nodok?u tur?šana, lai gan saska?? ar š? 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu dar?jumi saist?b? ar naudas noguld?jumiem ir atbr?voti no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN).

13 Š?dos apst?k?os *Tribunal Supremo* (Augst?k? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai LESD 49., 56. un 63. pants, kuros garant?ta attiec?gi br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, pakalpojumu sniegšanas br?v?ba un kapit?la br?va aprite, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj ar? t?du atvieglojumu sist?mu k? to, kas attiec?b? uz *IDECA* paredz?ta [...] Likuma Nr. 11/2010 [...] 6. panta 7. punkta 2. un 3. apakšpunkt??

2) Vai *IDECA* ir j?kvalific? k? netiešais nodoklis, lai gan saska?? ar š? likuma 6. panta 2. punktu tas ir tiešais nodoklis, un – apstiprinošas atbildes gad?jum? – vai, ?emot v?r? PVN direkt?vas 401. pantu un 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu, š? nodok?a past?v?šana un iekas?šana ir sader?ga ar PVN?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

14 Ar pirmo jautājumu iesniedzjtiesa vaic?, vai LESD 49., 56. un 63. pant? nostiprin?t?s pamatbr?v?bas ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?s nepie?auj visp?r?go un speci?lo atviegl?jumu sist?mu, kura paredz?ta valsts tiesiskaj? regul?jum?, ar ko ieviests nodoklis, ar kuru apliek klientu noguld?jumus, kas izvietoti kred?tiest?d?s, kuras veic uz??m?jdarb?bu šaj? autonomaj? apgabal?.

15 IDECA ir nodoklis, ar kuru apliek noguld?jumus, ko klienti izvieto kred?tiest?d?s, kur?m galven? m?tne vai fili?le atrodas Andal?zij?. Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkt? ir paredz?ti divu veidu atviegl?jumi, proti, pirmk?rt, š?s normas 2. apakšpunkt? min?tie visp?r?gie atviegl?jumi un, otrk?rt, t?s 3. apakšpunkt? min?tie speci?lie atviegl?jumi.

Par visp?r?gajiem atviegl?jumiem

16 Attiec?b? uz visp?r?gajiem atviegl?jumiem ir j?nor?da, ka pirmais no tiem, kas min?ts Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta a) punkt?, noz?m?, ka par 200 000 EUR tiek samazin?ta IDECA bruto summa kred?tiest?d?m, kur?m galven? m?tne atrodas Andal?zij?. Otrs, kas min?ts š? likuma 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta b) punkt?, noz?m?, ka par 5000 EUR tiek samazin?ta IDECA bruto summa ikvienai Andal?zij? izveidotai fili?lei, turkl?t min?t? summa tiek palielin?ta l?dz 7500 EUR ikvienai fili?lei, kas atrodas kom?n? ar maz?k nek? 2000 iedz?vot?jiem.

17 T? k? iesniedzjtiesa l?dz Tiesu interpret?t LESD 49. pantu par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, LESD 56. pantu par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu un LESD 63. pantu par kapit?la br?vu apriti, ir j?konstat?, vai pamatliet? apl?kojam? Andal?zijas autonom? apgabala regul?juma normas par visp?r?gajiem atviegl?jumiem var?tu ietilpt šo br?v?bu tv?rum?.

18 Lai noteiktu, vai uz valsts ties?bu aktiem attiecas viena vai otra aprites br?v?ba, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu m?r?is (spriedums, 2011. gada 10. febru?ris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C?436/08 un C?437/08, EU:C:2011:61, 34. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

19 T? k? Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkt? paredz?tie visp?r?gie atviegl?jumi attiecas vien?gi uz kred?tiest?d?m, kur?m galven? m?tne vai fili?le atrodas Andal?zij?, tie ir saist?ti ar šo uz??mumu re?istr?cijas vietu un t?tad galvenok?rt var?tu ietekm?t br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu. L?dz ar to šie visp?r?gie atviegl?jumi ir j?p?rbauda tikai LESD 49. panta kontekst?.

20 Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, kas LESD 49. pant? paredz?ta Eiropas Savien?bas pilso?iem un kas ietver ar? ties?bas s?kt un izv?rst darb?bas k? pašnodarbin?t?m person?m, k? ar? dibin?t un vad?t uz??mumus ar t?diem pašiem nosac?jumiem, k?dus saviem pilso?iem paredz dal?bvalsts ties?bu akti, atbilstoši LESD 54. pantam attiec?b? uz sabiedr?b?m, kuras izveidotas atbilstoši dal?bvalsts ties?bu aktiem un kur?m juridisk? adrese, galven? administr?cija vai galvenais uz??mums atrodas Eiropas Savien?b?, ietver ties?bas veikt savu darb?bu attiec?gaj? dal?bvalst? ar meitassabiedr?bas, fili?les vai p?rst?vniec?bas starpniec?bu (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK*, C?18/11, EU:C:2012:532, 12. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

21 Attiec?b? uz sabiedr?b?m ir b?tiski nor?d?ti, ka to juridisk? adrese LESD 54. panta izpratn? ir paredz?ta, lai noteiktu to piesaisti dal?bvalsts ties?bu sist?mai, t?pat k? fizisk?m person?m ir pilson?ba šim nol?kam. Atz?stot, ka dal?bvalsts, kur? uz??mums veic uz??m?jdarb?bu, br?vi var ?stenot daž?du attieksmi tikai t?d??, ka sabiedr?bas juridisk? adrese atrodas cit? dal?bvalst?, tiktu zaud?ta LESD 49. panta noz?me. Br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu m?r?is ir uz?emošaj? dal?bvalst? nodrošin?t t?du pašu attieksmi k? pret sav?m sabiedr?b?m, aizliedzot jebk?du

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 sabiedrību atkarībā no to juridiskās adreses vietas būtu saderīga ar LESD noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, līdz ar to ir jāpārbauda arī pārrobežu situācijas salīdzināmība ar valsts iekšējo situāciju, ņemot vērā arī attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi, un tai ir arī jābūt pamatotai 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, kār? 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, kār? 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 mērķa atrodas Andalūzijā un uz kurām attiecas šīs nodokļu priekšrocības, kas izriet no aplūkojamā atvieglojuma, un, no otras puses, kredītiestādēm, kurām galvenā mērķa atrodas citā Spānijas reģionā vai citā dalībvalstī, uz kurām šis atvieglojums neattiecas un kuras tādā ir pakāutas aplikšanai ar nodokli lielākā apmērā.

25 Pretī tam, ko apgalvo Andalūzijas autonomā apgabala valdība, nevar uzskatīt, ka šā atšķirīgā attieksme būtu neitralizēta vai kompensēta ar vispārēgo 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 Andalūzijas izveidoto filiāļu skaita – neatkarīgi no to mērķesvietas.

26 Attiecībā uz to, vai to kredītiestāžu stāvoklis, kurām galvenā mērķa atrodas Andalūzijā, ir salīdzināms ar to kredītiestāžu stāvokli, kurām galvenā mērķa atrodas dalībvalstī, kas nav Spānijas Karaliste, tomēr Andalūzijā ir filiāles, ir jānorāda, ka attiecībā uz ikvienu kredītiestādi *IDECA* nodokļa bāze veido aritmētiskais vidējais no to noguldījumu atlikumiem, kuri izvietoti tās galvenajā mērķa vai filiālēs, kas atrodas Andalūzijā. Ja nodokļa uzlikšanas vajadzībām likumdevēja attieksme pret abu šo kategoriju kredītiestādēm ir identiska, tas atzīst, ka, objektīvi spriežot, šīs uzlikšanas kār?rtības un nosacījumu ziņā to stāvoklī neatšķiras tādā mērķā, lai būtu attaisnojama atšķirīga attieksme pret tām (šajā nozīmā skat. spriedumus, 1986. gada 28. janvāris, Komisija/Francija, 270/83, EU:C:1986:37, 20. punkts, kār? 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 vispārējajiem atvieglojumiem ir paredzēts stimulēt iesaistīšanas finanšu darījumu lauku apvidos, kār? kredītiestāžu iedibināšanas 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 mērķa atrodas Andalūzijā, jo nešīet, ka atšķirības filiāļu skaita un atrašanās vietas ziņā un vienīgās mērķes 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 tādā

normu k? Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta a) punkts, saska?? ar kuru visp?r?gs atvieglojums 200 000 EUR apm?r? saist?b? ar nodokli, ar ko apliek noguld?jumus, kuras izvietojuši t?du kred?tiest?žu klienti, kas darbojas k?das dal?bvalsts konkr?t? re?ion?, attiecas vien?gi uz kred?tiest?d?m, kur?m galven? m?rne atrodas min?taj? re?ion?.

29 Otrais visp?r?gais atvieglojums, kas min?ts Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta b) punkt?, noz?m? *IDECA* bruto summas samazin?jumu 5000 EUR apm?r? par ikvienu min?taj? re?ion? izveidoto fili?li, kas palielin?ms l?dz pat 7500 EUR par ikvienu fili?li, kura atrodas kom?n? ar maz?k nek? 2000 iedz?vot?jiem.

30 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka visas kred?tiest?des, kas ir *IDECA* nodok?a maks?t?ji, var izmantot šo otro visp?r?go atvieglojumu neatkar?gi no t?, vai t?m galven? m?rne atrodas Andal?zij?, cit? Sp?nijas re?ion? vai cit? Savien?bas dal?bvalst?. T?nad norma, kur? paredz?ts š?ds atvieglojums, nav uzskat?ma par ac?mredzamu diskrimin?ciju atkar?b? no min?t?s m?tnesvietas.

31 Attiec?b? uz jaut?jumu, vai š?da norma ir uzskat?ma par netiešu diskrimin?ciju, ir j?nor?da, ka aizliegta ir ne tikai atkl?ta diskrimin?cija sabiedr?bu m?tnesvietas d??, bet ar? visas sl?pt?s diskrimin?cijas formas, kas, piem?rojot citus noš?iršanas krit?rijus, faktiski izraisa t?du pašu rezult?tu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 5. febru?ris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C?385/12, EU:C:2014:47, 30. punkts).

32 Šaj? liet? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka iesniedz?jtiesa uzskata, ka š?ds atvieglojums veicina to, ka faktiski ar *IDECA* tiek apliktas tikai t?s kred?tiest?des, kur?m galven? m?rne neatrodas Andal?zijas autonomaj? apgabal?, ta?u nedz iesniedz?jtiesa, nedz lietas dal?bnieki, kuri iesnieguši rakstveida apsv?rumus, nav sniegušas pietiekamus preciz?jumus par šo tematu, un l?dz ar to Tiesai nav iesp?jams par to spriest.

33 L?dz ar to ir j?secina, ka LESD 49. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka tas pie?auj t?du normu k? Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 2. apakšpunkta b) punkts, saska?? ar kuru attiec?b? uz nodokli par noguld?jumiem, ko izvietojuši t?du kred?tiest?žu klienti, kuras darbojas k?das dal?bvalsts konkr?t? re?ion?, ir paredz?ti atvieglojumi, proti, š? nodok?a bruto summas samazin?jums 5000 EUR apm?r? par katru min?taj? re?ion? izveidoto fili?li, kas palielin?ms l?dz pat 7500 EUR par katru fili?li, kura atrodas kom?n? ar maz?k nek? 2000 iedz?vot?jiem, ja vien konkr?tajos apst?k?os šie atvieglojumi nerada t?du diskrimin?ciju attiec?go kred?tiest?žu m?tnesvietas d??, kas neb?tu attaisnojama, bet par to ir j?p?rliecin?s iesniedz?jtiesai.

Par speci?lajiem atvieglojumiem

34 Vispirms ir j?nor?da – t? k? pirmais jaut?jums ietver atsauci uz LESD 49., 56. un 63. pantu, k? atg?din?ts š? sprieduma 14. punkt?, ar Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 3. apakšpunktu ieviestie speci?lie atvieglojumi ir j?apl?ko tikai kapit?la br?vas aprites kontekst?. Proti, šiem atvieglojumiem nav nepieciešama nek?da saist?ba ar attiec?g?s kred?tiest?des uz??m?jdarb?bas veikšanas vietu. Turkl?t, t? k? šie atvieglojumi ir piem?rojami vien?gi kred?tiem, aizdevumiem un ieguld?jumiem, kas paredz?ti Andal?zij? ?stenotiem projektiem, ar tiem ir paredz?ts orient?t kapit?la pl?smas, un l?dz ar to tie pirm?m k?rt?m ir saist?ti ar kapit?la br?vu apriti, savuk?rt to ietekme uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu ir tikai otrš?ir?ga.

35 Attiec?b? uz šiem speci?lajiem atvieglojumiem ir j?nor?da, ka Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 3. apakšpunkts ?auj attiec?gaj?m kred?tiest?d?m no *IDECA* bruto summas at?emt to kred?tu, aizdevumu un ieguld?jumu summu, kuri paredz?ti saist?b? ar ilgsp?j?gas ekonomikas strat??iju ?stenotiem projektiem Andal?zij?, kas min?ti šaj? autonomaj? apgabal? ik gadu pie?emtajos likumos par budžetu, k? ar? summas, kuras paredz?tas Kr?jbanku soci?lajam

dienestam un Kr?jaizdevu sabiedr?bu izgl?t?bas un veicin?šanas fondam un kuras attiec?gaj? taks?cijas period? faktiski ieguld?tas Andal?zij?.

36 Tom?r attiec?b? uz piem?rošanas veidiem un m?r?iem, kurus paredz?ts sasniegt ar pamatliet? apl?kojamajiem speci?lajiem atvieglojumiem, l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir iek?auta tikai atsauce – bez papildu preciz?jumiem – uz ilgtsp?j?gas ekonomikas strat?iju, k? ar? nor?des par Kr?jbanku soci?lo dienestu un Kr?jaizdevu sabiedr?bu izgl?t?bas un veicin?šanas fondu. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nepreciz?, piem?ram, kuru veidu projekti var?tu dot ties?bas uz š?diem atvieglojumiem, cik?l š? norma tiek piem?rota saist?b? ar ik gadu pie?emto Andal?zijas autonom? apgabala likumu par budžetu, kura saturs Tiesai nav dar?ts zin?ms. T?gad l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu iek?aut?s nor?des attiec?b? uz pamatliet? apl?kamo speci?lo atvieglojumu piem?rošanas veidiem un m?r?iem, kurus paredz?ts ar tiem sasniegt, nedod Tiesai iesp?ju apzin?t faktiskos apst?k?us un spriest par šo speci?lo atvieglojumu sader?bu ar LESD 63. pantu.

37 Tom?r, t? k? Andal?zijas autonom? apgabala vald?ba savos rakstveida apsv?rumos apgalvo, ka speci?lo atvieglojumu galvenais m?r?is ir stimul?t ieguld?šanu šaj? autonomaj? apgabal? un veicin?t re?iona kr?jbanku darb?bu, tad, lai var?tu sniegt lietder?gu atbildi uz pirmo jaut?jumu, ir j?izdara š?di preciz?jumi.

38 Ja šie speci?lie atvieglojumi b?tu j?saprot k? t?di, ar kuriem paredz?ts sasniegt tikai saimniecisku m?r?i, – par ko b?tu j?p?rliecin?s iesniedz?jtiesai –, vispirms šaj? zi?? ir j?nor?da, ka, cik?l tie izraisa to, ka ar *IDECA* ir apliekami tikai Likum? Nr. 11/2010 min?tie noguld?jumi, kas nav ieguld?ti Andal?zij? ?stenotos projektos, savuk?rt šiem nol?kiem izmantotajiem noguld?jumiem var piem?rot min?tos atvieglojumus, ar Likuma Nr. 11/2010 6. panta 7. punkta 3. apakšpunktu ir ieviesta atš?ir?ga attieksme, kas var?tu attur?t kred?tiest?des, kur?m ir pien?kums maks?t *IDECA*, no ieguld?šanas cit?s dal?bvalst?s.

39 Turpin?jum? – ieguld?šanas vieta p?c defin?cijas nav uzskat?ma par der?gu krit?riju, kas dotu iesp?ju konstat?t objekt?vu atš?ir?bu starp apl?kojamaj?m situ?cij?m un l?dz ar to izsl?gt to, ka šeit ir runa par LESD 63. pant? aizliegto diskrimin?ciju (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2011. gada 16. j?nijs, Komisija/Austrija, C?10/10, EU:C:2011:399, 35. punkts, un 2020. gada 18. j?nijs, Komisija/Ung?rija (Biedrošan?s p?rskat?m?ba), C?78/18, EU:C:2020:476, 63. punkts).

40 Visbeidzot, saska?? ar past?v?go judikat?ru ar t?ri ekonomiska rakstura m?r?i nevar attaisnot L?gum? garant?t?s pamatbr?v?bas ierobežojumu (spriedums, 2011. gada 7. apr?lis, Komisija/Portug?le, C?20/09, EU:C:2011:214, 65. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 49. pant? nostiprin?t? br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu ir j?interpret? t?d?j?di, ka attiec?b? uz atvieglojumiem, kas piem?rojami t?da nodok?a bruto summai, ar kuru apliek noguld?jumus, ko izvietojuši t?du kred?tiest?žu klienti, kur?m galven? m?tne vai fili?les atrodas k?das dal?bvalsts konkr?t? re?ion?,

– t? nepie?auj š? nodok?a bruto summas samazin?jumu 200 000 EUR apm?r?, kas attiecin?ms uz kred?tiest?d?m, kur?m galven? m?tne atrodas šaj? re?ion?;

– t? pie?auj min?t? nodok?a bruto summas samazin?jumu 5000 EUR apm?r? par katru min?taj? re?ion? izveidoto fili?li, kas palielin?ms l?dz pat 7500 EUR par katru fili?li, kura atrodas kom?n? ar maz?k nek? 2000 iedz?vot?jiem, ja vien konkr?tajos apst?k?os šie atvieglojumi nerada t?du diskrimin?ciju attiec?go kred?tiest?žu m?tnesvietas d??, kas neb?tu attaisnojama, bet par to ir j?p?rliecin?s iesniedz?jtiesai.

LESD 63. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka attiec?b? uz nodokli, ar kuru apliek noguld?jumu, ko izvietoj?ši t?du kred?tiest?žu klienti, kur?m galven? m?tne vai fili?les atrodas k?das dal?bvalsts konkr?t? re?ion?, tas nepie?auj atvieglojumu, proti, š? nodok?a bruto summas samazin?šanu par t?du kred?tu, aizdevumu un ieguld?jumu summu, kas paredz?ti šaj? re?ion? ?stenotiem projektiem, cikt?l ar šiem atvieglojumiem ir paredz?ts sasniegt tikai saimniecisku m?r?i.

Par otro jaut?jumu

42 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa vaic?, vai PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 401. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts nodokli k? IDECA.

43 Vispirms ir j?nor?da, ka noguld?jumu, kurus izvietoj?ši kred?tiest?des klienti, aplikšana ar IDECA neietekm? atbr?vojumu, kas šiem noguld?jumiem piem?rojams uz PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta pamata. T?d?? šis pants nav noz?m?gs šai lietai.

44 Saska?? ar PVN direkt?vas 401. pantu t?s noteikumi neliedz dal?bvalst?m saglab?t vai ieviest nodok?us apdrošin?šanas l?gumiem, nodok?us der?b?m un azartsp?l?m, akc?zes nodok?us, valsts nodok?us un, visp?r?g? noz?m?, jebkurus nodok?us, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot k? apgroz?juma nodok?us ar noteikumu, ka šo nodok?u, nodevu vai maksu iekas?šana tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.

45 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru no t? izriet, ka dal?bvalst?m tikai tad ir at?auts saglab?t vai ieviest nodok?us, nodevas un maksas, ja tie nav piel?dzin?mi apgroz?juma 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. j?nijs, *Oro Efectivo*, C?185/18, EU:C:2019:485, 21. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

46 Lai nov?rt?tu, vai nodokli vai nodevu var uzskat?t par apgroz?juma nodokli PVN direkt?vas 401. panta izpratn?, ir j?noskaidro, vai t? rezult?t?, uzliekot nodokli pre?u un pakalpojumu apritei un apliekot komercdar?jumu l?dz?g? veid? k? PVN, netiek apdraud?ta kop?j?s PVN sist?mas darb?ba. Tiesa šaj? zi?? ir preciz?jusi – jebkur? gad?jum? ir uzskat?ms, ka nodok?i un nodevas, kam ir t?das pašas b?tisk?s paz?mes k? PVN, tiek uzlikti pre?u un pakalpojumu apritei l?dz?g? veid? k? PVN, pat ja tie nav piln?b? identiski (spriedumi, 2018. gada 7. augusts, *Viking Motors u.c.*, C?475/17, EU:C:2018:636, 36. un 37. punkts, k? ar? 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarorszá*g, C?75/18, EU:C:2020:139, 59. un 60. punkts).

47 Savuk?rt PVN direkt?vas 401. pants neliedz saglab?t vai ieviest t?du nodokli, kam nav k?das no b?tiskaj?m PVN paz?m?m (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarorszá*g, C?75/18, EU:C:2020:139, 61. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

48 No judikat?ras izriet, ka past?v ?etras š?das paz?mes, proti, visp?r?ja PVN piem?rošana dar?jumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi, t? apm?ra noteikšana proporcion?li nodok?a maks?t?ja sa?emtajai samaksai par prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem, š? nodok?a iekas?šana katr? ražošanas un izplat?šanas procesa stadij?, ieskaitot mazumtirdzniec?bu, neatkar?gi no iepriekš notikušo dar?jumu skaita un PVN, kas samaks?ts iepriekš?j?s procesa stadij?s, atskait?šana no nodok?a maks?t?ja maks?jam? nodok?a apm?ra, k? rezult?t? šis nodoklis attiec?gaj? stadij? tiek uzlikts tikai šaj? stadij? pievienotajai v?rt?bai un t? gal?go apm?ru sedz galapat?r?t?js (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarorszá*g, C?75/18, EU:C:2020:139, 62. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49 Šaj? liet? ir konstat?jams, ka *IDECA* nepiem?t PVN b?tisk?s paz?mes.

50 Proti, vispirms, šis nodoklis ir j?maks? kred?tiest?d?m par klientu izvietoto noguld?jumu tur?šanu, nevis par komercdarb?bu, kas sast?v no naudas noguld?šanas, un l?dz ar to nevar uzskat?t, ka tas b?tu piem?rojams dar?jumiem prec?m vai pakalpojumiem. Turpin?jum? – t? k? *IDECA* nodok?a b?ze ir vien?da ar kred?tiest?des bilances pas?va poste?a – klientu noguld?jumu – ceturkš?u atlikumu aritm?tisko vid?jo lielumu, š? nodok?a apm?rs netiek noteikts proporcion?li kred?tiest?des sa?emtajam izpild?jumam. Turkl?t *IDECA* netiek iekas?ts katr? finanšu pakalpojumu izstr?des un izplat?šanas procesa stadij?. Visbeidzot, t? k? Likuma Nr. 11/2010 6. panta 5. punkta 3. apakšpunkts ietver tieši formul?tu aizliegumu kred?tiest?d?m *IDECA* summas samaksas pien?kumu nodot t?l?k treš?m person?m, neb?t nav t?, ka š? nodok?a slogu gal? nestu pat?r?t?ji.

51 Š?dos apst?k?os *IDECA* nav uzskat?ms nedz par apgroz?juma nodokli, nedz par citu š?dam nodoklim piel?dzin?mu nodokli PVN direkt?vas 401. panta izpratn?.

52 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 401. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj t?du valsts ties?bu aktu, ar ko ieviests nodoklis, kurš kred?tiest?d?m ir j?maks? par klientu noguld?jumu izviet?šanu, kura nodok?a b?ze ir vien?da ar šo noguld?jumu ceturkš?a atlikumu aritm?tisko vid?jo lielumu un kura samaksas pien?kumu nodok?a maks?t?js nevar nodot t?l?k treš?m person?m.

Par ties?šan?s izdevumiem

53 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

1) **LESD 49. pant? nostiprin?t? br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu ir j?interpret? t?d?j?di, ka attiec?b? uz atviegl?jumiem, kas piem?rojami t?da nodok?a bruto summai, ar kuru apliek noguld?jumus, ko izviet?juši t?du kred?tiest?žu klienti, kur?m galven? m?tne vai fili?les atrodas k?das dal?bvalsts konkr?t? re?ion?,**

– **t? nepie?auj š? nodok?a bruto summas samazin?jumu 200 000 EUR apm?r?, kas attiecin?ms uz kred?tiest?d?m, kur?m galven? m?tne atrodas šaj? re?ion?;**

– **t? pie?auj min?t? nodok?a bruto summas samazin?jumu 5000 EUR apm?r? par katru min?taj? re?ion? izveidoto fili?li, kas palielin?ms l?dz pat 7500 EUR par katru fili?li, kura atrodas kom?n? ar maz?k nek? 2000 iedz?vot?jiem, ja vien konkr?tajos apst?k?os šie atviegl?jumi nerada t?du diskrimin?ciju attiec?go kred?tiest?žu m?tnesvietas d??, kas neb?tu attaisnojama, bet par to ir j?p?rliecin?s iesniedz?jtiesai.**

LESD 63. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka attiec?b? uz nodokli, ar kuru apliek noguld?jumus, ko izviet?juši t?du kred?tiest?žu klienti, kur?m galven? m?tne vai fili?les atrodas k?das dal?bvalsts konkr?t? re?ion?, tas nepie?auj atviegl?jumus, proti, š? nodok?a bruto summas samazin?šanu par t?du kred?tu, aizdevumu un ieguld?jumu summu, kas paredz?ti šaj? re?ion? ?stenotiem projektiem, cikt?l ar šiem atviegl?jumiem ir paredz?ts sasniegt tikai saimniecisku m?r?i.

2) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 401. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj t?du valsts ties?bu aktu, ar ko ieviests nodoklis, kurš kred?tiest?d?m ir j?maks? par klientu noguld?jumu izviet?šanu, kura nodok?a b?ze ir vien?da ar šo noguld?jumu ceturkš?a**

atlikumu aritmētisko vidējo lielumu un kura samaksas pienākumu nodokļa maksātājs nevar nodot tikai trešām personām.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – spāņu.