

Lieta C-460/24 [Schoger]ⁱ**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2024. gada 28. jūnijs

Iesniedzējtiesa:*Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa, Austrija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2024. gada 28. jūnijs

Prasītāja:

X

Atbildētāja iestāde:*Finanzamt für Großbetriebe*

[..]

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu

Pamatlietas dalībnieki *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) lietās
RV/7102759/2022; RV/7102782/2022-RV/7102785/2022:

Sūdzības iesniedzēja:

- ***X***
- pārstāvis: [..] Vīne

Atbildētāja iestāde: *Finanzamt für Großbetriebe* [Finanšu pārvalde lielajiem
uzņēmumiem], [..] Vīne,

LĒMUMS*Bundesfinanzgericht* [..] apelācijas lietā

ⁱ Šis lietas nosaukums ir izdomāts. Tas neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

X, pārstāvis [..] Vīne, par 2021. gada 20. decembra sūdzību [..] attiecībā uz *Finanzamt für Großbetriebe* 2021. gada 6. decembra lēmumiem par apgrozījuma nodokli 2013.-2017. gadā, nodokļa maksātāja reģistrācijas numurs 09-015/0111, nolēmj:

1. Saskaņā ar LESD 267. pantu lūgt Eiropas Savienības Tiesas prejudiciālu nolēmumu par to, vai šāds atbrīvojums no apgrozījuma nodokļa ir valsts atbalsts saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktu:

No nodokļa ir atbrīvoti citi pakalpojumi, kas tiek sniegti starp uzņēmumiem, kuri pārsvarā veic banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu darījumus, ciktāl šie pakalpojumi tiek izmantoti tieši iepriekš minēto no nodokļiem atbrīvoto darījumu veikšanai, kā arī personāla nodrošināšanas pakalpojumi, ko šie uzņēmēji sniedz pirmajā teikumā minētajām grupām.

2. [..]
3. [..] [*omissis*: tiesvedības apturēšana un informācijas sniegšana]

Pamatojums

1. Fakti

- 1 Lietas dalībniece, kas iesniegusi sūdzību *Bundesfinanzgericht*, ir Austrijas banka (turpmāk tekstā – “***X***”). Turklāt ***X*** ir galvenais uzņēmums Austrijas apgrozījuma nodokļa maksātāju grupā (PVN grupa).
- 2 ***X*** saskaņā ar pašas apgalvojumiem, kas tādējādi netiek apstrīdēti, strīdīgajos gados no 2013. līdz 2017. gadam piemēroja tā dēvēto starpbanku atbrīvojumu, kas paredzēts *UStG 1994* (*Umsatzsteuergesetz 1994*, 1994. gada Apgrozījuma nodokļa likums) 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā [..].
- 3 Saskaņā ar *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējo teikumu no apgrozījuma nodokļa ir atbrīvoti citi pakalpojumi, kas tiek sniegti starp uzņēmumiem, kuri pārsvarā veic banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu darījumus, ciktāl šie pakalpojumi tiek izmantoti tieši iepriekš minēto no nodokļiem atbrīvoto darījumu veikšanai. Vienkāršoti apkopojot, šī tiesību norma atbrīvo no apgrozījuma nodokļa visus pakalpojumus starp uzņēmumiem, kas pārsvarā veic banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu darījumus, ja uz tiem jau neattiecas cits atbrīvojums no nodokļa. Tas attiecas uz visiem pakalpojumu veidiem, pat ja tie saskaņā ar Savienības tiesībām nebūtu atbrīvoti no nodokļa atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 132. un nākamajiem pantiem. Tāpēc pakalpojumiem nav jābūt tipiskiem banku vai apdrošināšanas pakalpojumiem (skat. Ruppe/Achatz, *UStG*⁴ (2017) § 6, 490. punkts).

- 4 Saskaņā ar tiesību doktrīnā dominējošo viedokli *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunktā ietvertajam atbrīvojuma noteikumam nav pamata Savienības tiesībās (skat. Schefzig, *EuGH: Keine Zusammenschlussbefreiung für Finanzdienstleister*, BFGjournal 2017, 380. un nākamie punkti; Rattinger, izdevumā *Melhardt/Tumpel, UStG3 (2021) § 6*, 694. punkts; Kanduth-Kristen/Tschiderer izdevumā *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3.02 (2021) § 6*, 24. punkts). Proti, valstī paredzētais atbrīvojums no nodokļa nozīmē visu pakalpojumu atbrīvošanu no apgrozījuma nodokļa, nediferencējot tos atkarībā no pakalpojuma satura. Tādējādi saskaņā ar likuma formulējumu kā piemēru var minēt šādu pakalpojumu atbrīvojumu no nodokļa: tie var būt IT pakalpojumi, konsultāciju pakalpojumi, kā arī ēdināšanas vai bērnu aprūpes pakalpojumi, ja tie tiek sniegti starp uzņēmumiem, kas pārsvarā veic banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu darījumus, (un tiek izmantoti tieši šo no nodokļa atbrīvoto darījumu veikšanai).
- 5 *Bundesfinanzgericht* skatījumā tā nevar konstatēt situāciju, kas atbilst PVN direktīvas prasībām: šīs direktīvas tieša piemērošana pret nodokļa maksātāja gribu nav iespējama. Tāpat [nav] iespējama valsts tiesību interpretācija atbilstoši direktīvai, jo šāda interpretācija *contra legem* nav pieļaujama. Drīzāk *Bundesfinanzgericht* būtu jāpiemēro valsts tiesības, kas ir labvēlīgākas nodokļa maksātājam, un līdz ar to atbrīvojums no nodokļa, kam, iespējams, nav pamata Savienības tiesībās.

2. Pieņemamība

- 6 Saskaņā ar LESD 267. panta otro daļu [dalībvalsts] tiesa var uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu, ja tā uzskata, ka ir vajadzīgs lēmums par šo jautājumu, lai šī tiesa varētu sniegt spriedumu.
- 7 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajā tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu kontekstā un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tomēr valsts tiesas iesniegto lūgumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata tiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. Tiesas spriedumus, 2008. gada 16. decembris, C-210/06, *Cartesio*, EU:C:2008:723, 67. punkts; 2001. gada 13. marts, C-379/98, *PreussenElektra*, EU:C:2001:160, 39. punkts; 2006. gada 5. decembris, apvienotās lietas C-94/04 un C-202/04, *Cipolla u.c.*, EU:C:2006:758, 25. punkts).
- 8 *Bundesfinanzgericht* kā [dalībvalsts] tiesa LESD 267. panta izpratnē ir tiesīga vērsties Tiesā. Šī nav hipotētiska rakstura problēma, jo šajā lietā strīdīgajos gados ***X*** neapstrīdami piemēroja *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

- 9 *Bundesfinanzgericht* Savienības tiesību pareiza piemērošana nav tik acīmredzama, lai nerastos pamatotas šaubas.

3. Savienības tiesības

- 10 LESD 107. panta 1. punkts:

“Ja vien Līgumi neparedz ko citu, ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm”

4. Valsts tiesības

- 11 *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta sākotnējā redakcijā *BGBL*. [*Bundesgesetzblatt*, Federālais Oficiālais Vēstnesis) Nr. 663/1994, kas ir piemērojama šajā apelācijas lietā, ir noteikts (*Bundesfinanzgericht* izcēlums):

“6. § (1) No nodokļa ir atbrīvoti šādi 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā minētie darījumi:

[..]

28. citi pakalpojumi, ko sniedz tādu uzņēmēju grupas, kuri pārsvarā veic banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu darījumus starp saviem biedriem, ciktāl šie pakalpojumi tiek izmantoti tieši iepriekš minēto no nodokļa atbrīvoto darījumu veikšanai un ciktāl šīs grupas no saviem biedriem pieprasa tikai precīzu atlīdzību par kopējo izmaksu attiecīgo daļu. Tas attiecas arī uz citiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti starp uzņēmējiem, kuri pārsvarā veic banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu darījumus, ciktāl šie pakalpojumi tiek izmantoti tieši iepriekš minēto no nodokļa atbrīvoto darījumu veikšanai, kā arī uz personāla nodrošināšanas pakalpojumiem, ko šie uzņēmēji sniedz pirmajā teikumā minētajām grupām.

[..]”

5. Par prejudiciālo jautājumu

5.1. Ievada apsvērumi

- 12 *Bundesfinanzgericht* vēlas zināt, vai tāds tiesiskais regulējums kā *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā paredzētais starpbanku atbrīvojums ir valsts atbalsts saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu.

- 13 Jāatzīmē, ka strīdīgais regulējums ir grozījumu procesā. Līdz ar to vairs nav jāpiemēro apelācijas lietā piemērojamais *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējais teikums un tādējādi arī attiecīgais starpbanku atbrīvojums. Paskaidrojuma rakstā šajā ziņā ir norādīts [..]: “*Ar mērķi radīt tiesisko drošību, pamatojoties uz Savienības tiesību prasībām, ir jāsvīturo 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējais teikums. Grozījumiem jāstājas spēkā no 2025. gada 1. janvāra.*” Tas nozīmē, ka arī Austrijas likumdevējam acīmredzot ir šaubas par līdzšinējā regulējuma saderību ar Savienības tiesībām. Ir skaidri norādīts, ka, no vienas puses, *Bundesfinanzgericht* nolēmuma pieņemšanas brīdī šis tiesiskais regulējums vēl nav stājies spēkā un ka, no otras puses, nav plānots, ka tas stāsies spēkā līdz 2025. gada 1. janvārim. Tas nozīmē, ka starpbanku atbrīvojuma tiesiskais regulējums, kas ietverts *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā, katrā ziņā bija piemērojams strīdīgajā laikposmā attiecībā uz apgrozījuma nodokli par 2013. līdz 2017. gadu. It īpaši jāņem vērā tas, ka – kā paskaidrots 5. punktā – šīs direktīvas tieša piemērošana pret nodokļa maksātāja gribu nav iespējama.
- 14 Attiecībā uz Tiesas judikatūru par valsts atbalstu saistībā ar PVN direktīvu var atsaukties uz spriedumu *Heiser* (skat. Tiesas spriedumu, 2005. gada 3. marts, C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130) un atbildi uz otro jautājumu, kas tika sniegta spriedumā *Puffer* (skat. Tiesas spriedumu, 2009. gada 23. aprīlis, C-460/07, *Puffer*, EU:C:2009:254).
- 15 Tāpēc vispirms jānorāda, ka regulējums, kas izriet no PVN direktīvas un kas attiecīgi dalībvalstīm ir vienādi jāsteno, nav valsts pasākums. Tādējādi LESD 107. panta 1. punkts nebūtu piemērojams (skat. Tiesas spriedumu, 2009. gada 23. aprīlis, C-460/07, *Puffer*, EU:C:2009:254, 70. punkts).
- 16 Tomēr, ciktāl var secināt *Bundesfinanzgericht*, šajā lietā PVN direktīvā nav nekāda pamata attiecīgajam starpbanku atbrīvojumam saskaņā ar *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējo teikumu. Līdz ar to LESD 107. panta 1. punkta piemērošana ir iespējama.
- 17 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, ņemot vērā LESD 107. panta 1. punktu, ir jāpārbauda, vai *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā runa ir par
- 1) valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu,
 - 2) kas spēj radīt ievērojamu ietekmi uz tirdzniecību starp dalībvalstīm,
 - 3) piešķir priekšrocību saņēmējam (**X**) un
 - 4) rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus.

5.2. Valsts pasākums

- 18 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai jēdziens “atbalsts” ietver ne tikai pozitīvus pasākumus, piemēram, pašas subsīdijas, bet arī valsts iejaukšanos, kas dažādās formās atvieglo slogu, kāds parasti ir jāsedz no uzņēmuma budžeta, un kas tāpēc, lai gan nav subsīdijas vārda vistiešākajā nozīmē[, ir līdzīga pēc rakstura un tai piemīt tāda pati iedarbība] (skat. Tiesas spriedumu, 2016. gada 21. decembris, apvienotās lietas C-164/15 P un C-165/15 P, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair*, EU:C:2016:990, 40. punkts).
- 19 Tā kā – kā jau minēts – *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa trūkst pamata PVN direktīvā, to var uzskatīt par valsts pasākumu (skat. Tiesas spriedumu, 2005. gada 3. marts, C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130, 28. punkts; šajā nozīmē Vispārējās tiesas spriedums, 2006. gada 5. aprīlis, T-351/02, *Deutsche Bahn*, EU:T:2006:104, 102. punkts).
- 20 Tāpēc *Bundesfinanzgericht* uzskata, ka valsts atbalsta kritērijs šajā lietā ir izpildīts.

5.3. Nosacījums, kas paredz ietekmi uz tirdzniecību starp dalībvalstīm un konkurences izkropļošanu vai tās risku

- 21 Atbilstoši Tiesas judikatūrai atbalsts, ar ko ir paredzēts uzņēmumu atbrīvot no izmaksām, kuras tam parasti būtu jāsedz saistībā ar ikdienas pārvaldību vai parastu darbību, principā rada konkurences apstākļu izkropļojumu (skat. Tiesas spriedumu, 2000. gada 19. septembris, C-156/98, Komisija/*Vācija*, EU:C:2000:467, 30. punkts un tajā minētā judikatūra). Nosacījums, kas paredz ietekmi uz tirdzniecību starp dalībvalstīm, var tikt izpildīts neatkarīgi no tā, vai sniegtie pakalpojumi ir vietēja vai reģionāla rakstura pakalpojumi, vai arī neatkarīgi no konkrētās darbības jomas nozīmīguma (skat. Tiesas spriedumu, 2005. gada 3. marts, C-172/03, *Heiser*, EU:C:2005:130, 33. punkts).
- 22 Šajā lietā ***X*** var sniegt savus pakalpojumus, kas nav atbrīvoti no nodokļa, jau pamatojoties uz citu, Savienības tiesībām atbilstošu atbrīvojumu no nodokļa, citiem no nodokļa atbrīvotiem uzņēmējiem bez nodokļa. Tādējādi atkarībā no piemērojamās PVN likmes ***X*** var piedāvāt savus pakalpojumus līdz pat 20 % lētāk nekā citi uzņēmēji, kas nav atbrīvoti no nodokļa. Piemērs:

*Ja ***X*** sniedz IT pakalpojumu citai Austrijas bankai, kas šos darījumus izmanto tieši no nodokļa atbrīvotu darījumu veikšanai, ***X*** sniegtais IT pakalpojums ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar UStG 1994 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējo teikumu. Ja to pašu pakalpojumu sniedz IT uzņēmums, tam ir jāiekasē 20 % apgrozījuma nodoklis.*

- 23 No tā, ka ***X*** sniedz no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus, gūst labumu arī (no nodokļa atbrīvotie) pakalpojumu saņēmēji, jo – kā minēts iepriekš –

starpbanku atbrīvojuma no nodokļa nosacījums ir tāds, ka pakalpojumi tiek izmantoti tieši iepriekš minēto no nodokļa atbrīvoto darījumu veikšanai. Ja – kā norādīts 22. punktā minētajā piemērā – no nodokļa atbrīvotās ***X*** vietā pakalpojumu sniegtu IT uzņēmums, (no nodokļa atbrīvotais) pakalpojuma saņēmējs nevarētu atskaitīt priekšnodokli un tam faktiski būtu jāmaksā augstāka cena. Savukārt, ja ***X*** sniedz tādu pašu pakalpojumu, izmantojot starpbanku atbrīvojumu, tad pakalpojuma saņēmējam ir jāmaksā tikai summa bez apgrozījuma nodokļa, jo ***X*** ir atbrīvota no nodokļa. Tādējādi tas, ka ***X*** izmanto starpbanku atbrīvojumu saskaņā ar *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējo teikumu, ir izdevīgi ne tikai pašai bankai, bet arī pakalpojuma saņēmējam.

- 24 Tā kā Austrijas bankas tieši konkurē ar citām Eiropas bankām, *Bundesfinanzgericht* uzskata, ka tas ietekmē arī tirdzniecību starp dalībvalstīm. Šis pasākums apdraud arī konkurenci starp dalībvalstīm.

5.4. Selektivitāte

- 25 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, vērtējot priekšrocības selektivitātes nosacījumu, vispirms ir jāsecina, vai konkrētā tiesiskajā režīmā valsts pasākums var dot priekšroku “konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem, kas atrodas faktiski un juridiski līdzīgā situācijā, ievērojot ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, un kam piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu (Tiesas spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Saistībā ar nodokļu pasākumu, lai valsts nodokļu pasākumu klasificētu par “selektīvu”, vispirms ir jāidentificē vispārējais vai “normālais” nodokļu režīms, kas ir piemērojams attiecīgajā dalībvalstī, un pēc tam ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no vispārējā režīma, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības saimnieciskās darbības subjektu starpā, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski līdzīgā situācijā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., apvienotās lietas C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts).
- 27 *Bundesfinanzgericht* uzskata, ka vispārējais vai “normālais” nodokļu režīms PVN jomā ir PVN direktīvas prasības, kā noteikts Savienības tiesībās (šajā nozīmē skat. Terra, *Value Added Tax and State Aid Law in the EU*, Intertax 2012, 101. (109.) lpp.).
- 28 Pretējā gadījumā Austrijas Republikas vispārējais vai “normālais” apgrozījuma nodokļa režīms ir *UStG 1994* normas, ar kurām tiek īstenotas PVN direktīvas prasības. Tāpēc Austrijas apgrozījuma nodokļa vispārējais princips ir tāds, ka preču piegāde un citu pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, ko Austrijā veic

uzņēmēji, ir apliekama ar apgrozījuma nodokli. Atkāpes, piemēram, atbrīvojumi no nodokļa, ir interpretējamas šauri kā izņēmumi.

- 29 Jāatzīmē, ka saskaņā ar PVN direktīvas 135. pantu (kas ieviests ar *UStG 1994* 5. panta 1. punkta 8) apakšpunktu) it īpaši uz bankām attiecas atbrīvojums no apgrozījuma nodokļa attiecībā uz dažiem finanšu pakalpojumiem, kas ir pilnībā reglamentēti.
- 30 Austrijas apgrozījuma nodokļa tiesību aktos netiek atzīti vispārēji atbrīvojumi no nodokļa, kas ir saistīti tikai ar personas īpašībām, ar izņēmumiem, kas šajā lietā nav piemērojami (piemēram, atbrīvojums no nodokļa mazajiem uzņēmumiem saskaņā ar *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 27) apakšpunktu).
- 31 *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa atbilstoši tā formulējumam dod priekšrocības tikai konkrētiem uzņēmumiem, proti, tiem, kuri pārsvarā veic banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu darījumus.
- 32 Tā kā *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav diferencēts atkarībā no attiecīgā pakalpojuma un tādējādi atbrīvo no nodokļa visus pakalpojumus, kuri jau nav atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar citiem atbrīvojumiem, *****X***** pamatlietā atrodas līdzīgā faktiskajā situācijā ar visiem pārējiem nodokļa maksātājiem, kas sniedz pakalpojumus uzņēmumiem, kuriem dod priekšrocības *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējais teikums (uzņēmumiem, kuri pārsvarā sniedz banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu pakalpojumus) un kuri nav atbrīvoti no nodokļa. Šajā salīdzināmajā pāri pret *****X***** tiek piemērota atšķirīga attieksme saskaņā ar *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējo teikumu arī tiktāl, ciktāl *****X***** var sniegt savus pakalpojumus bez nodokļa, kamēr citiem nodokļa maksātājiem par saviem pakalpojumiem ir jāizraksta rēķins ar apgrozījuma nodokli.
- 33 Līdzīgi arī *****X***** atrodas salīdzināmajā pāri ar citiem nodokļa maksātājiem, kas veic no nodokļa atbrīvotus darījumus. *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējam teikumam ir diskriminējoša ietekme arī šajā salīdzināmajā pāri:
- ***X*** sniedz IT pakalpojumus citai bankai. Šie pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa. Taču ārste, kas vēlas sniegt IT pakalpojumu citām ārstēm, var to darīt tikai, piemērojot nodokli.*
- 34 *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējais teikums arī ne visiem nodokļa maksātājiem ir pieejams vienādi, bet tikai uzņēmumiem, kas pārsvarā veic banku, apdrošināšanas vai pensiju fondu darījumus, ļauj atbrīvot no nodokļa visus pakalpojumus citiem šādiem uzņēmumiem.

- 35 *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējais teikums nav grozīts kopš Austrijas pievienošanās Savienībai. Tomēr valdības likumprojekta paskaidrojuma rakstā nav atsauces uz šo atbrīvojumu no nodokļa. Tiek vienīgi norādīts [..]:

“Tiesību normas pirmais teikums ir formulēts analogiski direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta f) apakšpunktam [iesniedzējtiesas piezīme: pašlaik PVN direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts].”

- 36 Tāpēc ne no likuma, ne no tā paskaidrojumiem nevar secināt jēgu un mērķi, kādu likumdevējs bija paredzējis šim plašajam banku, apdrošināšanas sabiedrību un pensiju fondu atbrīvojumam no nodokļa. *Bundesfinanzgericht* nesaskata pamatojumu šādam atbrīvojumam no nodokļa, jo tad tas būtu jāpiemēro arī visiem pārējiem no apgrozījuma nodokļa atbrīvotajiem darījumiem.
- 37 Kā jau paskaidrots 5.1. apakšnodaļas “Ievada apsvērumi” 16. punktā, pašlaik Austrijas likumdevējam saistībā ar Savienības tiesībām drīzāk pašam ir šaubas par starpbanku atbrīvojumu, kas reglamentēts 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā, tāpēc saskaņā ar valdības likumprojektu, kas pašlaik atrodas likumdošanas procesā, tas apsver iespēju svītrot šo atbrīvojumu, atsaucoties uz *“mērķi radīt tiesisko drošību, pamatojoties uz Savienības tiesību prasībām”* [..].
- 38 Tāpēc *Bundesfinanzgericht* uzskata, ka šajā lietā ir izpildīts arī selektivitātes nosacījums.

5.5. Kopsavilkums

- 39 *****X*****, kas ir iesniegusi sūdzību *Bundesfinanzgericht*, strīdīgajos gados no 2013. līdz 2017. gadam neapstrīdami ir piemērojusi tā dēvēto starpbanku atbrīvojumu, kas paredzēts *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā. Tomēr saskaņā ar dominējošo viedokli *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā paredzētajam starpbanku atbrīvojumam trūkst pamata Savienības tiesībās (skat., piemēram, 4. punktā minēto tiesību doktrīnu).
- 40 Līdz ar to *Bundesfinanzgericht* šaubās, vai valsts tiesības ir labvēlīgākas salīdzinājumā ar Savienības tiesībām un vai, ņemot vērā Tiesas judikatūru, ir iespējama direktīvai atbilstoša interpretācija *contra legem*. PVN direktīvas 2006/112/EK tieša piemērošana pret sūdzības iesniedzēja gribu katrā ziņā nav iespējama (šajā nozīmē skat. par Austrijas *UStG* pasludināto Tiesas spriedumu, 2005. gada 3. marts, C-172/03, *Heiser*).
- 41 *Bundesfinanzgericht* ņem vērā, *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējais teikums neatbilst Tiesas pastāvīgajā judikatūrā par LESD 107. panta 1. punktu izstrādātajiem pārbaudes kritērijiem, jo šajā lietā – kā norādīts – 1) notiek valsts iejaukšanās, 2) kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm, 3) piešķir priekšrocību saņēmējam (*****X*****) un 4) rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus.

42 Līdz ar to *Bundesfinanzgericht* nav skaidrs, vai *UStG 1994* 6. panta 1. punkta 28) apakšpunkta pēdējā teikumā reglamentētais starpbanku atbrīvojums ir valsts atbalsts atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam.

[..] [*omissis*: informācijas sniegšana]

[] [*omissis*: vispārīga informācija par tiesvedību Tiesā]

[..]

Vīnē, 2024. gada 28. jūnijā

[..]

[..]

DARBA VERSIJA