

62018CJ0042

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 3 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktis – Sandoris dėl mokėjimo – Bendrovės bankui teikiamos paslaugos, susijusios su bankomato eksploatavimu“

Byloje C-42/18

dėl 2017 m. rugsėjo 28 d. Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. sausio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Trier

prieš

Cardpunkte GmbH, per mus: Moneybox Deutschland GmbH teises,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal (pranešėja), teisėjai F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Cardpoint GmbH, atstovaujamos Steuerberater M. Robisch, ir Rechtsanwältin J. Habla,

–

Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių T. Henze ir R. Kanitz, vėliau – R. Kanitz,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir B.-R. Killmann,

susipažinęs su 2019 m. gegužės 2 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? kalba 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunk?io išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Finanzamt Trier (Tryro mokes?i? inspekcija, Vokietija) ir Cardpoint GmbH, per?musios Moneybox Deutschland GmbH teises, gin?? d?l šio administratoriaus atsisakymo atleisti nuo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) už bankui suteiktas paslaugas, susijusias su bankomat? eksploatavimu.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Šeštoji direktyva

3

Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punktas suformuluotas taip:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat?, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io toliau nurodyt? veikl? taikydamos s?lygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokes?io b?t? teisingas ir s?žiningas ir kad b?t? užkirstas kelias galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

d)

šiuos sandorius:

<...>

3.

sandorius, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvartini? dokument?, bet išskyrus skol? išieškojim? ir faktoring?;

<...>“

PVM direktyva

4

Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva).

5

Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandoriai, pagal kuriuos:

<...>

d)

sandoriai, skaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, įekų ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą.“

Vokietijos teisė

6

Pagal Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokesčio įstatymas) 4 straipsnio 8 punkto d papunktį PVM neapmokestinami:

„Sandoriai, skaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, įekų ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7

Cardpoint savo klientui bankui teikia paslaugas, susijusias su bankomato eksploatavimu. Ši bendrovė buvo pareigota rengti ir prižiūrėti šiuos bankomatus. Šiuo tikslu ji įdiegė kompiuterinę įrangą minėtuose bankomatuose ir tam tikras programas, kurios yra būtinos tinkamai jiems veikti. Be to, ji buvo atsakinga už banknotų, kuriuos perdavė bankas, vežimą, ir bankomato aprūpinimą banknotais. Galiausiai ji teikė konsultacijas dėl šio bankomato veiklos.

8

Kaip nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, gryn?j? pinig? išmok?jimo operacijos vyko taip. Kai banko s?skaitos tur?tojas ?d?davo banko kortel? ? bankomat?, tam skirta programa nuskaitydavo šios kortel?s duomenis. Cardpoint juos kontroliuodavo ir prašydavo Bank-Verlag GmbH leisti ?vykdyti pageidaujam? išmok?jim?. Pastaroji bendrov? pateikdavo prašym? tarpbankiniam tinklui, o šis savo ruožtu j? perduodavo kortel? išdavusiam atitinkamam bankui. Šis bankas patikrindavo banko s?skaitos savininko l?š? dyd? ir ta pa?ia duomen? perdavimo tvarka si?sdavo atgal pageidaujamo išmok?jimo patvirtinim? arba atmetim?. Patvirtinimo atveju Cardpoint ?vykdydavo š? išmok?jim? iš bankomato ir j? užregistruodavo. Ji perduodavo šiuos ?rašus kaip apskaitos nurodymus savo klientui, bankui, kuris eksploatavo aptariam? bankomat?. Bankas šiuos nepakeistus ?rašus ?traukdavo ? Deutsche Bundesbank (Vokietijos federalinis bankas, toliau – BBK) sistem?. Cardpoint taip pat sudarydavo nekintam? dienos s?raš?, apimant? visas dienos operacijas, kuris taip pat b?davo pateikiamas BBK. Šie ?rašai leisdavo nustatyti banko, kuris eksploatavo aptariam? bankomat?, s?skaitos savininko, kuris išsi?m? pinig?, teis? ? pinigus banko atžvilgiu ir ? d?l to patirtas išlaidas.

9

2007 m. vasario 7 d. Cardpoint pateik? pakeist? PVM deklaracij? už 2005 m. ir papraš? pakeisti esam? pranešim? apie mokes?io dyd?, taip pat nurod?, kad jos paslaugos, susijusios su bankomat? eksploatavimu, buvo atleistos nuo mokes?io.

10

Tryro mokes?i? inspekcijai atmetus š? prašym?, Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Reino krašto-Pfalco finans? teismas, Vokietija) patenkino Cardpoint pareikšt? ieškin?, motyvuodamas tuo, kad šios bendrov?s paslaugos tur?jo b?ti laikomos „sandoriais d?l mok?jim?“, kaip tai suprantama pagal Šešt?j? direktyv?, ir d?l šios priežasties atleistos nuo PVM.

11

Tryro mokes?i? inspekcija kreip?si ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism? kasacine tvarka. Šis teismas sustabd? bylos nagrin?jim?, kol bus paskelbtas 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimas Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, toliau – Sprendimas Bookit).

12

Min?tas teismas siekia sužinoti, ar pagal Sprendim? Bookit Cardpoint teikiamos paslaugos turi b?ti kvalifikuojamos kaip „technin?s ir administracin?s paslaugos“, kurios nepatenka ? „sandorius d?l mok?jim?“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunkt?. Jo nuomone, kalbama apie pagalbines paslaugas, panašias ? nagrin?t?sias byloje, kurioje priimtas Sprendimas Bookit, nes Cardpoint teikiamos paslaugos apsiriboja banko duot? nurodym? techniniu vykdymu.

13

Pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija yra panaši ? situacij?, nagrin?t? min?tame sprendime. Taigi Cardpoint gauna duomenis, susijusius su atitinkamo s?skaitos savininko banko kortele, ir šiuos duomenis perduoda kortel? išdavusiam bankui. Cardpoint vykdo pageidaujam? išmok?jimo operacij? tik gavusi jo leidim?. Taigi ši bendrov? n?ra atsakinga už individuali? nurodym? kontrol? ir patvirtinim?.

14

Nors, priešingai, nei nagrin?ta Sprendime Bookit, pagrindin? byla susijusi ne su kino biliet? pirkimo ir pardavimo operacijomis, bet su paslaugomis, susijusiomis su gryn?j? pinig? išmok?jimu iš bankomat?, d?l šio skirtumo neatsiranda skirtingo vertinimo PVM srityje, nes ir vienu, ir kitu atveju paslauga iš esm?s susijusi su pasikeitimu informacija ir technine bei administracine pagalba.

15

Tokiomis aplinkyb?mis šis teismas klausia, ar reikia atsižvelgti ? tai, kad pagrindin?je byloje, priešingai nei byloje, kurioje priimtas Sprendimas Bookit, n?ra atskiros pardavimo sutarties, kuria grindžiamas mok?jimo sandoris. Vis d?lto jis mano, kad iš Sprendimo Bookit negalima daryti išvados, kad technin?s pagalbin?s paslaugos turi b?ti vertinamos skirtingai pagal nurodyt? sandor?.

16

Be to, abiem atvejais atlygis už paslaug? gali b?ti lengvai nustatytas, o finansini? sandori? atleidimas nuo mokes?io pirmiausia skirtas kompensuoti galimiems sunkumams, susijusiems su apmokestinamosios vert?s ir atskaitytino PVM sumos nustatymu.

17

Šiomis aplinkyb?mis Bundesfinanzhof (Federalinis finans? teismas, Vokietija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar technin?s ir administracin?s priemon?s, kurias paslaug? teik?jas taiko bankomatus eksploatuojan?iam bankui ir banko atliekamam gryn?j? pinig? išmok?jimui iš bankomat?, pagal [Šeštosios direktyvos] 13 straipsnio B dalies d punkto 3 papunkt? yra atleidžiamos nuo mokes?io, jei panašios technin?s ir administracin?s priemon?s, kurias paslaug? teik?jas taiko mok?jimui kortele, kai parduodami kino teatro bilietai, pagal [Sprendim? Bookit] n?ra atleidžiamos nuo mokes?io pagal šį nuostat?“

D?l prejudicinio klausimo

18

Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktis turi b?ti aiškinamas taip, kad nuo PVM atleistas sandoris d?l mok?jim?, numatytas šioje nuostatoje, apima paslaug? teikim? bankui, eksploatuojan?iam bankomat?, kai šį paslaug? sudaro šis bankomat? ?rengimas ir prieži?ra, j? apr?pinimas banknotais, kompiuterin?s ?rangos ir tam tikr? program? ?diegimas, kad b?t? nuskaityti banko kortel? duomenys, prašym?, kad naudojam? banko kortel? išleid?s bankas leist? išsiimti gryn?j? pinig?, perdavimas, prašom? gryn?j? pinig? išmok?jimas ir išmok?jimo operacij? ?registravimas.

19

Pirmiausia reikia pažym?ti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktyje numatyti atleidimo nuo mokes?io atvejai, taikytini ratione temporis šioje byloje, yra pakartoti ir PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte. Taigi su pastar?ja nuostata susijusi jurisprudencija lieka reikšminga aiškinant atitinkamas Šeštosios direktyvos nuostatas.

20

Taip pat reikia pažymėti, kad, kaip savo išvados 24 punkte pažymėjo generalinis advokatas, grynųjų pinigų išsiimimas bankomate yra „mokėjimo paslauga“, kaip tai suprantama pagal Sąjungos teisę. Be to, dėl „su mokėjimais susijusių paslaugų“, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad joms taip pat yra taikomi teiginiai dėl sandorių, susijusių su pervedimais, numatytą šioje direktyvoje (šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 50 punktą).

21

Iš šių samprotavimų matyti, jog tam, kad būtų kvalifikuojamos kaip „sandoris dėl mokėjimo“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktį, nagrinėjamos paslaugos turi sudaryti bendrai vertinamą atskirą visumą, atliekančią tokiam mokėjimui būdingas ir esmines funkcijas, taigi, ir dėl kurios pervedamos lėšos ir pakeičiama teisinė ar finansinė padėtis. Šiuo atveju reikia atskirti pagal Šeštąją direktyvą atleistą nuo mokesčio paslaugą nuo teikiamos vien fizinės ar techninės paslaugos (šiuo klausimu žr. Sprendimo Bookit 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

22

Taigi funkciniai aspektai turi lemti reikšmę nustatant, ar sandoris yra susijęs su mokėjimais, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktį. Kriterijus, kuriuo remiantis galima atskirti sandorį, kurį sudarius pervedamos lėšos ir pakeičiama teisinė ar finansinė padėtis ir kuriam taikomas šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio, ir sandorį, kuris neturi tokio poveikio, taigi, ir kuriam netaikomas tas atleidimas nuo mokesčio, yra tai, ar atitinkamu sandoriu realiai ar potencialiai perduodamos atitinkamų lėšų nuosavybės teisės, ar jis atlieka tokiam perdavimui būdingas ir esmines funkcijas (šiuo klausimu žr. Sprendimo Bookit 41 punktą ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

23

Nors aplinkybų, jog atitinkamas paslaugą teikėjas pats tiesiogiai debetuoja ir (arba) kredituoja sąskaitą arba daro apskaitos įrašus to paties sąskaitos savininko sąskaitose, iš esmės leidžia manyti, kad ši sąlyga tenkinama, taip pat daryti išvadą, kad aptariama paslauga yra atleista nuo mokesčio, vien dėl to, jog ši paslauga tiesiogiai neapima tokios užduoties, iš karto negalima atmesti galimybių, kad jam gali būti taikomas nagrinėjamas atleidimas nuo mokesčio, nes šio sprendimo 21 punkte primintas aiškinimas nenustato mokėjimo atlikimo tvarkos (pagal analogiją žr. Sprendimo Bookit 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

24

Į pateiktą klausimą reikia atsakyti atsižvelgiant į šiuos samprotavimus.

25

Šiuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pati Cardpoint nenurašydavo lėšų iš atitinkamų banko sąskaitų, o tik fiziškai išmokdavo iš bankomato, kuri veikimą ji užtikrina, išsiimtas pinigų sumas. Be to, ji pati nepatvirtindavo sandorių. Iš tiesų Cardpoint neturėjo galiojimą priimti sprendimo dėl atitinkamų sandorių, o tik per tarpinį grandį perduodavo duomenis banko kortelę išdavusiam bankui ir vykdydavo šio banko nurodymus, išmokdama prašomus grynuosius pinigus. Be to, ji vykdė aptariamo grynųjų pinigų išmokėjimo registravimo įrašus, kuriuos, kaip apskaitos nurodymus, perduodavo savo klientui, atitinkamą

bankomat? eksploatuojan?iam bankui.

26

Iš to matyti, kad Cardpoint teiktos paslaugos nėra tokios, kuriomis galėtų būti atliktas lėšų pervedimas ar sukelti teisiniai ir finansiniai pokyčiai, būdingi „sandoriams dėl mokėjimų“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktį. Savaimė suprantama, priešingai nei byloje, kurioje priimtas Sprendimas Bookit, nagrinėta situacija, Cardpoint teiktos paslaugos nebuvo tik duomenų pasikeitimas tarp kortelės išdavusio banko ir banko, eksploatuojančio aptariamą bankomatą; jos buvo susijusios su fiziniu grynųjų pinigų išmokėjimu. Vis dėlto banknotų išmokėjimas, kai jie išsiimama bankomate, nebuvo Cardpoint nuosavybės teisės perdavimas šio bankomato naudotojui. Būtent tai banko kortelę išdavęs bankas suteikė leidimą išsiimti grynųjų pinigų, nurašyti atitinkamą sumą iš minėto bankomato naudotojo banko sąskaitos ir perleido nuosavybės teisę į pinigus tiesiogiai šiam naudotojui.

27

Be to, kaip savo išvados 40 punkte pažymėjo generalinis advokatas, tik bankas, eksploatuojantis nagrinjamą bankomatą, traukė sąrašus BUK sistemą. Dėl Cardpoint rengiamo nekintamo dienos sąrašo, apimančio visas atitinkamos dienos operacijas ir perduodamo BUK, pažymėtina, kad jo tikslas buvo informuoti apie sudarytus patvirtintus sandorius, todėl ji negali būti laikoma atliekančia konkrečias ir pagrindines mokėjimo funkcijas.

28

Aiškinimas, kad Cardpoint teiktos paslaugos neatrodo tokios, kad jomis yra perleidžiamos lėšos sukeliant teisinių ir finansinių pokyčių, kaip tai yra sandorių dėl mokėjimų atveju, nepaneigia to, jog Cardpoint teiktos paslaugos, visų pirma susijusios su duomenų vedimu, jų perdavimu ir grynųjų pinigų išmokėjimu, buvo būtinose siekiant vykdyti nuo mokesčio atleisto sandorį dėl mokėjimų. Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad, atsižvelgiant į atleidimo nuo PVM atvejų griežtą aiškinimą, vien dėl šios aplinkybės negalima daryti išvados, jog minėtos paslaugos yra atleistos nuo mokesčio, nors kitos sąlygos, nurodytos šio sprendimo 21 ir 22 punktuose, nėra vykdytos (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, 43 punktą).

29

Be to, toks Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktyje esančios sąvokos „sandoriai dėl mokėjimų“ aiškinimas, be kita ko, patvirtinamas šios nuostatos tikslu, kuris, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, yra pašalinti galimus sunkumus nustatyti atlygą už paslaugą, taigi, ir apmokestinamąjį vertę (šiuo klausimu žr. Sprendimo Bookit 55 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Iš tikrųjų iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad Cardpoint už suteiktas paslaugas gautas atlygis gali būti nustatytas be ypatingų sunkumų.

30

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktis turi būti aiškinamas taip, kad nuo PVM atleistas sandoris dėl mokėjimų, numatytas šioje nuostatoje, neapima paslaugų teikimo bankui, eksploatuojančiam bankomatą, kai ši paslauga sudaro šio bankomato rengimas ir priežiūra, įskaitant banknotais, kompiuterinius rangos ir tam tikrą programų diegimą, kad būtų nuskaitomi banko kortelių duomenys, prašymai, kad naudojamą banko kortelę išleidyti bankas leistų išsiimti grynųjų pinigų, perdavimas, prašomą grynųjų pinigų išmokėjimas ir išmokėjimo

operacijų registravimas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31

Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti tas teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktis turi būti aiškinamas taip, kad nuo pridėtinės vertės mokesčio atleistas sandoris dėl mokėjimų, numatytas šioje nuostatoje, neapima paslaugų teikimo bankui, eksploatuojančiam bankomatą, kai ši paslauga sudaro šio bankomato rengimas ir priežiūra, jo aprėpinimas banknotais, kompiuterinės rangos ir tam tikrų programų diegimas, kad būtų nuskaitomi banko kortelių duomenys, prašymų, kad naudojamų banko kortelių išleistas bankas leistų išsiimti grynųjų pinigų, perdavimas, prašomų grynųjų pinigų išmokėjimas ir išmokėjimo operacijų registravimas.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: vokiečių.