

Byla C-93/10

Finanzamt Essen-NordOst

prieš

GFKL Financial Services AG

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnis – Taikymo sritis – „Paslaugų teikimo už atlygą“ ir „ekonominės veiklos“ sąvokos – Abejotinų skolų pardavimas – Mažesnė šių skolų pardavimo kaina nei jų nominalioji vertė – Pirkėjo sąsipareigojimas išieškoti šias skolas ir prisiimti skolininkų sąsipareigojimų nevykdymo riziką“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Paslaugų teikimas už atlygą – Sąvoka

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 ir 4 punktai)

Šeštosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad tokio subjekto, kuris savo rizika perka abejotinas skolas mažesne kaina nei jų nominalioji vertė, neteikia paslaugų už atlygą minėto 2 straipsnio 1 punkte pavartota prasme ir nevykdo ekonominės veiklos, kuriai taikoma ši direktyva, jei skirtumu tarp šių skolų nominaliosios vertės ir pirkimo kainos atspindima nagrinėjamų skolų faktinė ekonominė vertė jų perleidimo momentu.

Iš tiesų skirtumas tarp perleistų skolų nominaliosios vertės ir jų pirkimo kainos nėra atlygis už šią paslaugą, tačiau juo atspindima šių skolų perleidimo momentu jų faktinė ekonominė vertė, kuri priklauso nuo šių skolų abejotino pobūdžio ir nuo padidėjusios skolininkų sąsipareigojimų nevykdymo rizikos.

(žr. 22, 25, 26 punktus ir rezoliucinės dalies)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2011 m. spalio 27 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnis – Taikymo sritis – „Paslaugų teikimo už atlygą“ ir „ekonominės veiklos“ sąvokos – Abejotinų skolų pardavimas – Mažesnė šių skolų

pardavimo kaina nei j? nominalioji vert? – Pirk?jo ?sipareigojimas išieškoti šias skolas ir prisiimti skolinink? ?sipareigojim? ne?vykdyimo rizik?“

Byloje C?93/10

d?l *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2009 m. gruodžio 10 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. vasario 17 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Finanzamt Essen?NordOst

prieš

GFKL Financial Services AG

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (praneš?ja), G. Arestis ir D. Šváby,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

pos?džio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2011 m. geguž?s 12 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *GFKL Financial Services AG*, atstovaujamos advokat? A. Bartsch ir B. Keller,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Henze ir C. Blaschke,
- Airijos, atstovaujamos D. O’Hagan ir G. Clohessy,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažin?s su 2011 m. liepos 14 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto ir 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 ir 3 papunk?i? išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant byl? tarp *Finanzamt Essen?NordOst* (toliau – *Finanzamt*) ir *GFKL Financial Services AG* (toliau – GFKL) d?l to, kad pastaroji buvo apmokestinta prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM), nes viena iš jos dukterini? bendrovi? ?sigijo skol? teises pagal 70 nutraukt? paskol? sutar?i? su pasibaigusiu mok?jimo terminu.

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nustatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1. Prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominę veiklą apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

5 GFKL yra vienintelė ir kontroliuojanti pagal Vokietijos teisę steigta bendrovės narė, kuri 2004 m. spalio 26 d. pirkimo sutartimi iš banko įsigijo teisę į hipotekas ir skolą pagal 70 nutrauktą paskolą sutarčiai su pasibaigusiu mokėjimo terminu.

6 Referencinio dienos, 2004 m. balandžio 29 d., nominalioji šių skolų vertė buvo 15 500 915,16 EUR.

7 Pagal pirkimo sutartį nuo referencinės dienos šios teisės ir skolos buvo administruojamos ir saugomos pirkėjo sąskaita bei rizika, su jomis susiję mokėjimai priklausė jam ir nebuvo jokios pardavėjo atsakomybės už nagrinjamą skolą išieškojimą.

8 Vis dėlto gavusios Federalinės finansų ministerijos 2004 m. birželio 3 d. raštą dėl 2003 m. birželio 26 d. Teisingumo Teismo sprendimo *MKG/Kraftfahrzeuge/Factoring* (C-305/01, Rink. p. I-6729) gyvendinimo, pirkimo sutarties šalys nusprendė, kad, atsižvelgiant į neatliktą mokėjimą dydį, išieškoma nagrinjamą skolą dalis buvo gerokai mažesnė nei nominalioji vertė, ir jos nustatė šių skolų ekonominę vertę, lygią 8 956 101 EUR.

9 Be to, manydamos, kad šių skolų išieškojimas turėtų trukti apie trejus metus, šalys sutarė, kad pagal bendrai sutartą 5,97 %, palūkanų normą pirkėjas pardavėjui suteiks 556 293 EUR palūkanomis išreikštą kreditą, ir taip nominalioji ekonominė vertė be palūkanų buvo 8 399 808 EUR.

10 Galutinę nagrinjamą skolą pirkimo kaina buvo 8 034 883 EUR; pirkimo sutartyje nenumatyta galimybė vėliau peržinti kainas.

11 Be to, šalys manė, kad pirkdamos šias skolas pirkėjas nesuteikia apmokestinamos paslaugos pardavėjui. Vis dėlto jos nurodė, kad jei mokesčių administratorius nepritartų šiai nuomonei, 364 925 EUR skirtumas tarp šių skolų ekonominės vertės be palūkanų ir galutinės į pirkimo kainos turėtų būti laikomas atlygiu už šią paslaugą.

12 Pateikusi pirminę apyvartos mokesčio deklaraciją, kurioje šis skirtumas nurodė kaip apyvartos

mokės?iu apmokestinam? paslaugos teikim? nagrin?jam? skol? pardav?jui, GFKL apskund? savo pirmin? deklaracij?. *Finanzamt* atmet? š? skund? kaip nepagr?st?.

13 Paskui GFKL pareišk? ieškin? *Finanzgericht*, kuris nusprend?, kad, priešingai nei tikrojo faktoringo atveju, abejotin? skol? perleidimas n?ra pardav?jui teikiama apyvartos mokės?iu apmokestinama paslauga.

14 *Finanzamt* pateik? kasacin? skund? d?l *Finanzgericht* sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

15 Tokiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius klausimus:

„1. D?l <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 2 straipsnio 1 dalies ir 4 straipsnio išaiškinimo:

Ar parduodant (perkant) abejotinas skolas, kai pirk?jas ?sipareigoja išieškoti šias skolas ir prisiimti skolinink? ?sipareigojim? ne?vykdymo rizik?, pastarasis laikytinas teikian?iu paslaug? už atlyg? ir vykdan?iu ekonomin? veikl?, jei kaina nustatoma:

– remiantis ne nominali?ja skol? verte, atskai?ius pagal bendr? susitarim? fiksuot? sum? išieškojimo teis?s ir ?sipareigojim? ne?vykdymo rizikos per?mimo išlaidoms padengti, o

– kiekvienos skolos atžvilgiu ?vertinta ?sipareigojim? ne?vykdymo rizika, kai išieškojimo išlaidoms, palyginti su d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo rizikos atskai?iuota suma, tenka tik antraeilis vaidmuo?

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? teigiamas, d?l <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 ir 3 papunk?i? išaiškinimo:

a) ar pirk?jui ?sigyjant abejotinas skolas už daug mažesn? nei nominalioji vert? kain? ?sipareigojim? ne?vykdymo rizikos per?mimas atleidžiamas nuo mokės?io, nes tokiu per?mimu suteikiamas kitoks užtikrinimas ar garantija?

b) Jei rizikos per?mimas atleidžiamas nuo mokės?io, ar skol? išieškojimas atleidžiamas nuo mokės?io kaip vienos paslaugos elementas, ar kaip papildoma paslauga, ar vis d?lto jis apmokestinamas kaip atskira paslauga?

3. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? teigiamas, d?l <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 11 straipsnio A skirsnio [1 dalies] a punkto išaiškinimo ir jei paslauga n?ra atleista nuo mokės?io:

ar atlygis už apmokestinamas paslaugas nustatomas remiantis šali? prognoz?mis, ar realiomis išieškojimo išlaidomis?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

16 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas ir 4 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad ?kio subjektas, kuris savo rizika perka abejotinas skolas mažesne kaina nei j? nominalioji vert?, teikia paslaugas už atlyg? ir vykdo ekonomin? veikl?.

17 Pirmiausia reikia priminti, kad PVM sistemos atžvilgiu apmokestinamos ?kin?s operacijos reiškia, jog egzistuoja sandoris tarp šali?, kuriame numatyta kaina arba atlygis. Taigi, jei teik?jo

veikl? sudaro tik paslaugos teikimas be tiesioginio atlygio, neegzistuoja apmokestinamoji vert? ir šis paslaug? teikimas neapmokestinamas PVM (žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomij?*, C-246/08, Rink. p. I-10605, 43 punkt?).

18 Taigi paslauga teikiama „už atlyg?“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte pavartota prasme ir todėl yra apmokestinama, tik jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja abipusis teisinis ryšys ir paslaugos gav?jo gautas atlygis yra realus atlygis už gav?jui suteikt? paslaug? (min?to Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* 47 punktą).

19 Šiuo klausimu remiantis nusistov?jusia teismo praktika „paslaug? teikimo už atlyg?“ s?voka Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte pavartota prasme reiškia, kad tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Rink. p. I-0000, 27 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

20 Min?tame Sprendime *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* Teisingumo Teismas nusprend?, kad tai, jog finansuotojas garantuoja klientui skol? apmok?jim?, prisiimdamas skolinink? ?sipareigojim? ne?vykdyimo rizik?, turi b?ti laikoma nagrin?jamo turto naudojimu siekiant gauti nuolatini? pajam? Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 punkte pavartota prasme, kai ši veikla vykdoma už atlyg? tam tikr? laik? (žr. min?to Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* 50 punkt?).

21 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad vykdydamas nagrin?jam? skol? perleidimo veikl? byloje, kurioje buvo priimtas min?tas sprendimas, skol? per?m?jas ?sipareigojo teikti faktoringo paslaugas skol? perleid?jui, už kurias jis gavo atlyg?, t. y. faktoringo komisinius ir delkreder?s komisinius.

22 Ta?iau, kalbant apie pagrindin? byl?, reikia pažym?ti, kad, kitaip nei byloje, kurioje buvo priimtas min?tas Sprendimas *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, skol? per?m?jas negauna jokio atlygio iš skol? perleid?jo, todėl to jis nevykdo ekonomin?s veiklos Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje pavartota prasme ir neteikia paslaug? šios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte pavartota prasme.

23 Savaime suprantama, perleist? skol? nominalioji vert? skiriasi nuo j? pirkimo kainos.

24 Ta?iau nagrin?jamoje byloje šis skirtumas, kitaip nei faktoringo komisiniai ir delkreder?s komisiniai, kuriuos byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, gavo finansuotojas, n?ra atlygis, skirtas tiesiogiai atsilyginti už perleist? skol? pirk?jo paslaug?.

25 Iš ties? skirtumas tarp perleist? skol? nominaliosios vert?s ir j? pirkimo kainos n?ra atlygis už ši? paslaug?, ta?iau juo atspindima ši? skol? perleidimo momentu j? faktin? ekonomin? vert?, kuri priklauso nuo ši? skol? abejotino pob?džio ir nuo padid?jusios skolinink? ?sipareigojim? ne?vykdyimo rizikos.

26 Šiomis aplinkyb?mis ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas ir 4 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, jog ?kio subjektas, kuris savo rizika perka abejotinas skolas mažesne kaina nei j? nominalioji vert?, neteikia paslaug? už atlyg? min?to 2 straipsnio 1 punkte pavartota prasme ir nevykdo ekonomin?s veiklos, kuriai taikoma ši direktyva, jei skirtumu tarp ši? skol? nominaliosios vert?s ir pirkimo kainos atspindima nagrin?jam? skol? faktin? ekonomin? vert? j? perleidimo momentu.

D?l antrojo ir tre?iojo klausim?

27 Atsižvelgiant ? pirmojo klausimo atsakym?, ? antr?j? ir tre?i?j? klausimus atsakyti nereikia.

D?l bylin?jimosi išlaid?

28 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 punktas ir 4 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad ?kio subjektas, kuris savo rizika perka abejotinas skolas mažesne kaina nei j? nominalioji vert?, neteikia paslaug? už atlyg? min?to 2 straipsnio 1 punkte pavartota prasme ir nevykdo ekonomin?s veiklos, kuriai taikoma ši direktyva, jei skirtumu tarp ši? skol? nominaliosios vert?s ir pirkimo kainos atspindima nagrin?jam? skol? faktin? ekonomin? vert? j? perleidimo momentu.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.