

Lieta C-93/10

Finanzamt Essen/NordOst

pret

GFKL Financial Services AG

(*Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu*)

Sest? PVN direkt?va – 2. panta 1. punkts un 4. pants – Piem?rošanas joma – J?dzieni “pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu” un “saimnieciska darb?ba” – Neatmaks?tu par?du p?rdošana – P?rdošanas cena, kas ir maz?ka par šo par?du nomin?lv?rt?bu – Pirc?ja p?r?emtas šo par?du piedzi?as darb?bas un par?dnieku maks?tnesp?jas risks

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu – J?dziens

(*Padomes Direkt?vas 77/388 2. panta 1. punkts un 4. pants*)

Direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 2. panta 1. punkts un 4. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka uz??m?js, kas, uz?emoties risku, p?rk neatmaks?tus par?dus par cenu, kas ir zem?ka par to nomin?lv?rt?bu, nesniedz pakalpojumu par atl?dz?bu min?t? 2. panta 1. punkta izpratn? un neveic š?s direkt?vas piem?rošanas jom? esošu saimniecisku darb?bu, ja starp?ba starp šo par?du nomin?lv?rt?bu un to pirkuma cenu atspogu?o šo par?du faktisko ekonomisko v?rt?bu to cesijas br?d?.

Š?dos apst?k?os par?du cesion?rs nesa?em nek?du pretizpild?jumu no cedenta, jo starp?ba starp ced?to par?du nomin?lv?rt?bu un šo par?du pirkuma cenu atspogu?o šo par?du faktisko ekonomisko v?rt?bu to cesijas br?d?, ko nosaka par?du nedrošais raksturs un paaugstin?tais par?dnieku maks?tnesp?jas risks.

(sal. ar 22., 25. un 26. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2011. gada 27. oktobr? (*)

Sest? PVN direkt?va – 2. panta 1. punkts un 4. pants – Piem?rošanas joma – J?dzieni “pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu” un “saimnieciska darb?ba” – Neatmaks?tu par?du p?rdošana – P?rdošanas cena, kas ir maz?ka par šo par?du nomin?lv?rt?bu – Pirc?ja p?r?emtas šo par?du piedzi?as darb?bas un par?dnieku maks?tnesp?jas risks

Lieta C?93/10

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2009. gada 10. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2010. gada 17. febru?r?, tiesved?b?

Finanzamt Essen-NordOst

pret

GFKL Financial Services AG.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), Dž. Arestis [*G. Arestis*] un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts N. J?skinens [*N. Jääskinen*],

sekret?rs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2011. gada 12. maija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *GFKL Financial Services AG* v?rd? – A. Bar?s [*A. Bartsch*] un B. Kellers [*B. Keller*], *Rechtsanwälte*,

– V?cijas vald?bas v?rd? – T. Hence [*T. Henze*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], p?rst?vji,

– ?rijas v?rd? – D. O’Hagans [*D. O’Hagan*] un G. Kloesija [*G. Clohessy*], p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], p?rst?vis,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2011. gada 14. j?lija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t 2. panta 1. punktu, 4. pantu, 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu, k? ar? 13. panta B da?as d) punkta 2. un 3. apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr???inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? *Finanzamt Essen-NordOst* (turpm?k tekst? – “*Finanzamt*”) pret *GFKL Financial Services AG* (turpm?k tekst? – “*GFKL*”) par pievienot?s v?rt?bas

nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas šai sabiedrībai jāmaksā tādā mērķā, ka viena no tās filiālēm bija nopirkusi parādus no 70 aizdevuma līgumiem, kas tikuši uzteikti un kuru atmaksāšanas termiņš bija nokavēts.

Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktivas 2. panta 1. punkts ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rēķojams.”

4 Šīs direktivas 4. panta 1. un 2. punkts ir formulēti šādi:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punkts minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvprofesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

5 *GFKL* ir viena pašnieka sabiedrība un mēģinājums kļūst par Vācijas reģistrētu sabiedrību, kura 2004. gada 26. oktobrī no bankas nopirkusi nekustamo pašumu īpašības un parādus saistībā ar 70 aizdevuma līgumiem, kas tikuši uzteikti un kuru atmaksāšanas termiņš bija nokavēts.

6 Atsauces datums 2004. gada 29. aprīlī šo parādu nominālvērtība bija EUR 15 500 915,16.

7 Pirkuma līgumā bija arī paredzēts, ka šīs tiesības un parādi kopš šīs atsauces datuma tiek uzskatīti par pārvērtētiem vai turētiem uz pircēja rēķina un pircējam uzņemties risku, ka ar tiem saistītos maksājumus saņems pircējs un ka pārvērtēja atbildība par šo parādu piedziņu būs izslēgta.

8 Tomēr pēc Federālo Finanšu ministrijas 2004. gada 3. jūnija vēstules par Tiesas 2003. gada 26. jūnija sprieduma lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (Recueil, I-6729. lpp.)* izpildi pirkuma līguma puses uzskatīja, ka, ņemot vērā ievērojamos maksājuma traucējumus, attiecīgo parādu atgāstamā daļa esot daudz mazāka par to nominālvērtību, un parādu ekonomisko vērtību noteica EUR 8 956 101 apmērā.

9 Turklāt uzskatot, ka šo parādu piedziņa būtu jāveic aptuveni trīs gadu laikā, puses, pamatojoties uz savstarpēji noliktu procentu likmi 5,97 %, vienojās, ka pircējs piešķirs pārvērtējam kredītu, kurā iekārtoti procenti EUR 556 293 apmērā, kas nozīmēja, ka pēc šo procentu atskaitīšanas minēto parādu ekonomiskā vērtība bija EUR 8 399 808.

10 Attiecīgo parādu galīgā pirkuma cena tika noteikta EUR 8 034 883 apmērā, un pirkuma līgumā nebija paredzēta iespēja šo cenu vēlāk pārskatīt.

11 Turklāt puses uzskatīja, ka pircējs, nopērkot šos parādus, nesniedz pārvērtējam ar nodokli apliekamu pakalpojumu. Tāpēc tās noteica, ka gadījumā, ja nodokļu iestāde nepiekrīst šādai analīzei, EUR 364 925 starpība starp šo parādu ekonomisko vērtību bez procentiem un galīgo

pirkuma cenu būtu uzskatāma par šo pakalpojuma atlīdzību.

12 Iesniegusi pagaidu deklarāciju par apgrozījuma nodokli, kurā tā bija norādījusi, ka šā starpība veido atlīdzību par attiecīgo parādu pārdevējam sniegto ar nodokli apliekamo pakalpojumu, *GFKL* iesniedza šādu par tās pagaidu deklarāciju, ko *Finanzamt* noraidīja kā nepamatotu.

13 Tad *GFKL* cēla prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesā], kura to apmierināja, uzskatot, ka atšķirībā no šā faktoringa neatmaksētu parādu nodošana nav šo parādu pārdevējam sniegts pakalpojums, kas ir apliekams ar apgrozījuma nodokli.

14 *Finanzamt* par šo *Finanzgericht* spriedumu iesniedza "Revision" [kasācijas] šādu iesniedzējtiesā.

15 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai, interpretējot Sestās direktīvas [..] 2. panta 1. punktu un 4. pantu,

neatmaksētu parādu pārdošanas (pirkšanas) gadījumā sakarā ar neatmaksētu parādu piedziņas un neatmaksēšanas riska pārņemšanu parādu pircējs sniedz maksas pakalpojumu un veic saimniecisku darbību, ja pirkuma cena ir novērtēta:

– nevis pēc parādu nominālvērtības, vienojoties par atlaidi noteiktas likmes apmērā par neatmaksētu parādu piedziņas un neatmaksēšanas riska pārņemšanu, bet gan

– pēc riska novērtējuma, ka attiecīgais parāds netiks atmaksāts, un parāda piedziņai salīdzinājumā ar atlaidi par neatmaksēšanas risku ir tikai pakārtota nozīme?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai, interpretējot Sestās direktīvas [..] 13. panta B daļas d) punkta 2. un 3. apakšpunktu:

a) pircēja, iegādājoties neatmaksētus parādus, veiktā neatmaksēšanas risku pārņemšana par pirkuma cenu, kas ir ievērojami mazāka par parādu nominālvērtību, ir atbrīvota no nodokļa tāpat kā citi nodrošinājumi vai galvojumi;

b) ja riska pārņemšana tiek atbrīvota no nodokļa,

vai parāda piedziņa kā vienota pakalpojuma daļa vai kā blakus pakalpojums ir atbrīvota no nodokļa vai tiek apliekta ar nodokli kā pastāvīgs pakalpojums?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša un pakalpojums nav atbrīvots no nodokļa, vai, interpretējot Sestās direktīvas [..] 11. panta A daļas [1. punkta] a) apakšpunktu,

atlīdzība par ar nodokli apliekamo pakalpojumu ir nosakāma pēc pušu aplūstajam vai faktiskajam piedziņas izmaksam?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

16 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa b?t?b? vaic?, vai Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts un 4. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka uz??m?js, kas, uz?emoties risku, p?rk neatmaks?tus par?dus par cenu, kas ir zem?ka par to nomin?lv?rt?bu, sniedz pakalpojumu par atl?dz?bu un veic saimniecisku darb?bu.

17 Ievadam ir j?atg?dina, ka PVN sist?mas ietvaros ar nodokli apliekamo darb?bu priekšnoteikums ir t?ds, ka starp pus?m notiek dar?jums, attiec?b? uz kuru tiek noteikta cena vai samaksa. T?d?j?di tad, ja pakalpojuma sniedz?ja darb?bu veido vien?gi pakalpojumu sniegšana bez tiešas atl?dz?bas, nepast?v nodok?a b?ze, un t?d?? šie pakalpojumi netiek aplikti ar PVN (skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet? C?246/08 Komisija/Somija, Kr?jums, I?10605. lpp., 43. punkts).

18 Š?d? kontekst? pakalpojums tiek sniegts “par atl?dz?bu” Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn? un l?dz ar to ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un t? sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kur?s ir savstarp?js izpild?jums un pakalpojumu sniedz?ja sa?emt? samaksa ir faktiskā atl?dz?ba par pakalpojuma sa??m?jam sniegto pakalpojumu (iepriekš min?tais spriedums liet? *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 47. punkts).

19 Šaj? zi?? past?v?gaj? judikat?r? ir noteikts, ka j?dziens “pakalpojuma sniegšana par atl?dz?bu” Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn? noz?m?, ka past?v tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu (2010. gada 29. j?lija spriedums liet? C?40/09 *Astra Zeneca UK*, Kr?jums, I?7505. lpp., 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

20 Iepriekš min?taj? spriedum? liet? *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* Tiesa ir nospriedusi – tas, ka faktors garant? klientam par?du samaksu, uz?emoties debitoru nesamaksas risku, ir j?uzskata par attiec?g?s lietas lietošanu, lai g?tu past?v?ga rakstura ien?kumus Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn?, ja šis dar?jums par atl?dz?bu tiek veikts noteiktu laikposmu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 50. punkts).

21 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka attiec?go par?du cesijas dar?jumu ietvaros liet?, kur? tais?ts min?tais spriedums, par?du cesion?rs ap??m?s sniegt cedentam faktoringa pakalpojumus, pret? sa?emot atl?dz?bu, proti, faktoringa komisijas maksu un delkr?deri.

22 Run?jot par pašreiz?jo pamattiesved?bu, j?nor?da, ka pret?ji str?da faktiem, kas bijuši iepriekš min?t? sprieduma liet? *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* pamat?, par?du cesion?rs nesa?em nek?du pretizpild?jumu no cedenta, t?p?c tas neveic saimniecisku darb?bu Sest?s direkt?vas 4. panta izpratn? un nesniedz pakalpojumu š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izpratn?.

23 Protams, starp ced?to par?du nomin?lv?rt?bu un šo par?du pirkuma cenu ir zin?ma starp?ba.

24 Tom?r pret?ji faktoringa komisijas maksai un delkr?derei, ko str?d?, kur? tais?ts iepriekš min?tais spriedums liet? *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, iekas?ja faktors, šaj? pamata liet? š? starp?ba nav atl?dz?ba, kas b?tu tieša samaksa par pakalpojumu, ko sniedzis ced?to par?du pirc?js.

25 Starp?ba starp ced?to par?du nomin?lv?rt?bu un šo par?du pirkuma cenu nav š?da pakalpojuma pretizpild?jums, bet gan atspogu?o šo par?du faktisko ekonomisko v?rt?bu to cesijas br?d?, ko nosaka par?du nedrošais raksturs un paaugstin?tais par?dnieku maks?tnesp?jas risks.

26 Š?dos apst?k?os uz pirmo jautājumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkts un 4. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka uz??m?js, kas, uz?emoties risku, p?rk neatmaks?tus par?dus

par cenu, kas ir zemāka par to nominālvērtību, nesniedz pakalpojumu par atlīdzību minētā 2. panta 1. punkta izpratnē un neveic šīs direktīvas piemērošanas jomā esošu saimniecisku darbību, ja starpība starp šo parādu nominālvērtību un to pirkuma cenu atspoguļo šo parādu faktisko ekonomisko vērtību to cesijas brīdī.

Par otro un trešo jautājumu

27 ģemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu, atbilde uz otro un trešo jautājumu nav jāsniedz.

Par tiesāšanas izdevumiem

28 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 2. panta 1. punkts un 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uzņēmums, kas, uzņemoties risku, pērk neatmaksātus parādus par cenu, kas ir zemāka par to nominālvērtību, nesniedz pakalpojumu par atlīdzību minētā 2. panta 1. punkta izpratnē un neveic šīs direktīvas piemērošanas jomā esošu saimniecisku darbību, ja starpība starp šo parādu nominālvērtību un to pirkuma cenu atspoguļo šo parādu faktisko ekonomisko vērtību to cesijas brīdī.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.