

62019CJ0801

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 17. decembrī (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojumi – 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts – Jādzieni “kredītu piešķiršana” un “citi tirgojami dokumenti” – Salikti darījumi – Galvenais pakalpojums – Līdzekļu nodošana pret atlīdzību – Vekseļa nodošana faktoringa sabiedrībai un saņemtais naudas nodošana vekseļa devījam

Lietā C-801/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Upravni sud u Zagrebu (Zagrebas Administratīvā tiesa, Horvātijā) iesniedza ar 2019. gada 15. oktobra lēmumu, kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 31. oktobrī, tiesvedībā

FRANCK d.d., Zagreb

pret

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Vāls [N. Wahl], tiesneši A. Kumins [A. Kumin] un F. Biltšens [F. Biltgen] (referenti),

ģenerālvokāts: Ž. Rišārs Delatārs [J. Richard de la Tour],

sekretārs: M. Longars [M. Longar], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 17. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

FRANCK d.d., Zagreb vērā – V. A. Batarelo, I. Dvojkovičs, L. W. Vuchetich, T. Sadričs, M. K. Bohačeks, I. B. Pavāi, F. Kraljičkovičs un M. Opačaks, advokāti,

—

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak vērā – N. Biloglav, kģ arģ D. Štimac un K. Tudek, pģrstģvģji,

—

Horvģtijas valdģbas vērģģ – G. Vidovičs Mesarek un M. Greguričs, kģ arģ B. Domitrovičs, pģrstģvģji,

—

Eiropas Komisijas vārdā – M. Mataija, kā arī A. Armenia un N. Gossement, priekšvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāļa uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāļa secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunktu.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp FRANCK d.d., Zagreb (turpmāk tekstā – “Franck”) un Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Horvātijas Republikas Finanšu ministrija, Administratīvo lietu dienests, turpmāk tekstā – “Finanšu ministrija”) par to, kā tiek aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis (PVN), kurš piemērojams atlīdzībai, ko Franck ir saņēmis kā samaksu par Konzum d.d. rēķinā nodotajiem līdzekļiem, kuri iegāti no faktoringa sabiedrības, kam ir Konzum d.d. izdoti vekseļi, un kuru atmaksu Franck ir garantējis.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

PVN direktīvas 2. panta 1. punkts ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a)

preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kē tēds;

[..]

c)

pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kē tēds;

[..].”

4

Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku

darb?bu, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

Jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus jo ?paši ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

5

Saska?? ar min?t?s direkt?vas 135. panta 1. punktu:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

b)

kred?ta pieš?iršanu un kred?ta starpniec?bu, k? ar? kred?ta p?rvaldi, ko veic persona, kura pieš?ir kred?tu;

[..]

d)

dar?jumus, tostarp starpniec?bu, kas skar noguld?jumu un nor??inu kontus, maks?jumus, p?rskait?jumus, par?dus, ?ekus un citus tirgojamus dokumentus, ta?u iz?emot par?du piedzi?u;

[..].”

Horv?tijas ties?bas

6

2013. gada 17. j?nijaZakon o porezu na dodanu vrijednost (Likums par PVN), (Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 un 115/16, turpm?k tekst? – “PVN likums”) 40. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“No PVN ir atbr?voti:

[..]

b)

kred?tu un aizdevumu pieš?iršana, tostarp starpniec?ba š?dos dar?jumos, un kred?tu un aizdevumu p?rvald?ba, ja to veic persona, kas tos faktiski ir pieš??rusi;

[..]

d)

dar?jumus, tostarp starpniec?bu, kas skar kr?jkontus, nor??inu vai p?rvedumu kontus, maks?jumus, p?rskait?jumus, par?dus, ?ekus un citus p?rvedamus instrumentus, iz?emot par?du piedzi?u;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7

Franck, komercsabiedrība, kura nodarbojas ar tējās un kafijas pārstrādi, laikposmā no 2013. gada 1. janvāra līdz 2017. gada 30. martam nodeva mazumtirdzniecības preces Konsumētājam, kas tika izmantotas, noslēdzot vienlaicīgi trīs veidu līgumus.

8

Pirmkārt, saskaņā ar to saukto “aizdevuma līgumu” Konsumētājam, kas tika norādīta kā aizdevējs, izdeva vekseli Franck, kura tika norādīta kā aizņēmējs un kura apmērs atdot Konsumētājam šajā vekselī norādīto naudas summu skaidrā naudā.

9

Otrkārt, saskaņā ar līgumu, sauktu “parādu cesijas līgumu”, kura parakstītāji bija Franck, Konsumētājam un faktoringa sabiedrība, Franck nodeva šo vekseli pārdevējam minētajam, kas ar darījumu, kurš tika kvalificēts kā “apgrieztais faktoringa”, 95 % līdz 100 % no vekselī norādītās summas samaksāja Franck, kas šo summu pārskaitīja uz Konsumētāja kontu, vienlaikus rēķinoties kā šo vekseļu galvotājs.

10

Treškārt, ar līgumu, sauktu par “komerciālo sadarbības līgumu”, Konsumētājam atmaksāt Franck procentus un izmaksas saskaņā ar faktoringa sabiedrības izrakstīto rēķinu, kā arī samaksāt tai atbilstoši 1 % apmērā no vekselī norādītās summas.

11

Pārbaudes laikā kompetentā nodokļu iestāde konstatēja, ka minētā atbilstoši rēķinā bija norādīta bez PVN. Uzskatāma, ka tā nav atbilstoši rēķinā no PVN, par laikposmu no 2013. gada līdz 2017. gadam šā administrācija aprēķināja PVN parādu 15060808,80 Horvātijas kunu (HRK) (aptuveni 2 miljoni EUR) apmērā, kā arī nokavējuma procentus. Ar 2018. gada 28. jūlija lēmumu Finanšu ministrija noraidīja sēdēšanu, ko Franck bija iesniegusi par šo nodokļa pārsniegumu.

12

Izskatot prasību par minēto lēmumu, Upravni sud u Zagrebu (Zagrebas Administratīvā tiesa, Horvātijā) norādīja, ka, Franck ieskatā, tā būtībā ir sniegusi Konsumētājam aizdevuma piešķiršanas pakalpojumu, kas saskaņā ar PVN likuma 40. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir atbilstoši rēķinā no PVN. Turklāt, tā kā vekseļi, ko bija izdevusi Konsumētājam, ir pārveidams instruments šā 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē, Franck sniegtais pakalpojums esot atbilstoši rēķinā no nodokļa arī saskaņā ar šo tiesību normu.

13

Atbilstoši šīs tiesas apgalvotajam Finanšu ministrija savukārt uzskata, ka Franck saņemtā atbilstoši rēķinā esot maksa par parādu piedziņas pakalpojumu, attiecībā uz kuru Franck ir darbojusies kā starpnieks starp faktoringa sabiedrību un Konsumētāju; šāds pakalpojums atbilstoši PVN likuma 40. panta 1. punkta d) apakšpunktam nav atbilstoši rēķinā no PVN. Finanšu ministrija līdz ar to uzskata,

ka starp Franck un Konzum nav pastāvjušas nekādas kredītsaistības un attiecīgā darījumi ar nevar tikt kvalificēti kā to savstarpējs "faktorings", jo vekseņi nav bijuši izdoti, pamatojoties uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko būtu nodrošinājis Franck.

14

Šādos apstākļos Upravni sud u Zagrebu (Zagrebas Administratīvā tiesa, Horvātijā) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1)

Vai naudas līdzekļu piešķiršanas pakalpojums, ko sniedz prasītāja, kas nav finanšu iestāde, iekasjot vienreizēju maksu 1 % apmērā no konkrētās summas, ir uzskatāms par "kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvadi, ko veic persona, kura piešķir kredītu" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmā, lai gan prasītāja līguma formāli nav norādīta kā "aizdevējs"?

2)

Vai vekselis jeb vērtspapīrs, ar ko vekseņa devējs apēmas izmaksēt konkrētu naudas summu personai, kura konkrētajā vērtspapīrā ir norādīta kā kreditors, vai personai, kura pēc tam ir ieguvusi šo vērtspapīru likumā paredzētajā kārtībā, ir uzskatāms par "citu tirgojamu dokumentu" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta nozīmā?

3)

Vai prasītājas pakalpojums, kurš ir saistīts ar to, ka prasītāja par samaksu 1 % apmērā no vekselē norādītās summas, kuru tā iekasja no vekseņa devēja, saņemto vekseli cedēja faktoringa sabiedrībai, bet no faktoringa sabiedrības saņemto summu cedēja vekseņa devējam un galvoja faktoringa sabiedrībai, ka vekseņa devējs samaksās no vekseņa izrietošo summu, kad tā kļūst maksājama, ir:

a)

no PVN atbrīvots pakalpojums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmā [vai]

b)

no PVN atbrīvots pakalpojums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta nozīmā?

Par Tiesas kompetenci

15

Pamatlieta attiecas uz laikposmu no 2013. gada 1. janvāra līdz 2017. gada 30. martam, savukārt Horvātijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai 2013. gada 1. jūlijā.

16

Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības attiecībā uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī tikai no tās pievienošanās datuma Savienībai (spriedums, 2019. gada 3. jūlijs, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

17

T? k? pamatlietas fakti da??ji ir radušies p?c min?t? datuma, atbildes sniegšana uz prejudici?lajiem jaut?jumiem ietilpst Tiesas kompetenc? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 3. j?lijs, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

18

Ar uzdotajiem jaut?jumiem, kas ir j?apl?ko kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj?s ties?bu norm?s paredz?tais atbr?vojums no PVN attiec?gi kred?tu pieš?iršanai un dar?jumiem ar citiem tirgojamiem dokumentiem attiecas uz dar?jumu, kur? nodok?a maks?t?js par atl?dz?bu nodod citam nodok?a maks?t?jam l?dzek?us, kas ieg?ti no faktoringa sabiedr?bas, kurai ir ticis izsniegts otr? nodok?u maks?t?ja izdots vekselis un kurai, iest?joties maks?šanas termi?am, pirmais nodok?a maks?t?js garant? min?t? vekse?a atmaksu.

19

Pirmk?rt, attiec?b? uz PVN direkt?vas piem?rojam?bu no š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta izriet, ka PVN ir j?maks? tostarp par pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kurš r?kojas k? t?ds. Saska?? ar PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta pirmo da?u par nodok?a maks?t?ju tiek uzskat?ta jebkura persona, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic jebkuru saimnieciska rakstura darb?bu. J?dziens "saimniecisk? darb?ba" š?s pašas direkt?vas 9. panta 1. punkta otraj? da?? ir defin?ts k? ražot?ja, tirgot?ja vai pakalpojumu sniedz?ja jebkura darb?ba.

20

Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka persona, kas saist?b? ar k?du past?v?gi veiktu saimniecisko darb?bu jau ir PVN maks?t?ja, ir j?uzskata par "nodok?a maks?t?ju" attiec?b? uz jebk?du citu neregul?ri veiktu saimniecisku darb?bu, ar nosac?jumu, ka š? darb?ba ir "darb?ba" Direkt?vas 2006/112 9. panta 1. punkta otr?s da?as izpratn? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, Paulo Nascimento Consulting, C?692/17, EU:C:2019:867, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

21

Šaj? gad?jum? pamatliet? apl?kotais dar?jums, kas izpaužas k? l?dzek?u nodošana par atl?dz?bu, ir "saimnieciska darb?ba" PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta izpratn?. Apst?klis, ka šis dar?jums neatbilst Franck pamatdarb?bai, proti, t?jas un kafijas p?rstr?dei, neizsl?dz, ka š? sabiedr?ba, ?stenodama min?to dar?jumu, ir r?kojusies savas saimniecisk?s darb?bas ietvaros.

22

Otrk?rt, ir j?nor?da, ka pamatliet? apl?koto dar?jumu, k? tas ir izkl?st?ts š? sprieduma 7.–10. punkt?, veido virkne dar?jumu, kuros piedal?s tr?s juridiskas personas – proti, Franck, Konzum un k?da faktoringa sabiedr?ba –, ?stenojot tr?s atš?ir?ga veida l?gumus.

23

Šaj? zi??, atbilstoši Tiesas judikat?rai, ja dar?jums sast?v no virknes elementu un darb?bu, ir

j??em v?r? visi apst?k?i, kuros attiec?gais dar?jums tiek veikts, lai noteiktu, vai PVN nol?kos šis dar?jums ir divi vai vair?ki atseviš?i pakalpojumi vai vienots pakalpojums (spriedums, 2019. gada 4. septembris, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24

Noteiktos apst?k?os vair?ki pakalpojumi, kas form?li ir noš?irti un ko var?tu sniegt atseviš?i – un š?di tie var?tu tikt aplikti ar nodokli vai atbr?voti no t? –, ir j?uzskata par vienotu dar?jumu, ja tie nav neatkar?gi (spriedums, 2019. gada 4. septembris, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25

Pakalpojums ir j?uzskata par vienotu pakalpojumu, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko veicis nodok?u maks?t?js, ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga. Turkl?t tas t? ir ar? tad, ja viens vai vair?ki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ja p?r?jie pakalpojumi veido vienu vai vair?kus papildpakalpojumus t?, ka tie ir apliekami ar nodokli t?pat k? galvenais pakalpojums. It ?paši pakalpojums ir uzskat?ms par papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt pakalpojumu sniedz?ja galveno pakalpojumu (spriedums, 2019. gada 4. septembris, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26

Šaj? kontekst? ir j?nor?da, pirmk?rt, ka, lai noteiktu, vai dar?jums, kas ietver vair?kus pakalpojumus, PVN m?r?iem ir vienots dar?jums, Tiesa ?em v?r? gan š? dar?juma saimniecisko m?r?i, gan pakalpojumu sa??m?ju intereses (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27

Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka sadarb?bas ietvaros, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, valsts ties?m ir j?noskaidro, vai nodok?u maks?t?js konkr?taj? gad?jum? sniedz vienotu pakalpojumu, un ir j?izv?rt? visi gal?gi konstat?tie fakti šaj? sakar?. Savuk?rt Tiesai ir j?sniedz min?taj?m ties?m visi Savien?bas ties?bu interpret?cijas elementi, kas var b?t lietder?gi taj?s iesniegto lietu izskat?šanai (spriedums, 2016. gada 8. decembris, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28

Konkr?taj? gad?jum? nav str?da, ka pamatliet? apl?kot? dar?juma ekonomiskais m?r?is bija apmierin?t Konzum vajadz?bas p?c kapit?la, jo p?d?j? min?t? nevar?ja aiz?emties l?dzek?us no finanšu iest?d?m Horv?tij? gan sava par?da l?me?a, gan ar? grupas, kur? t? ietilpa, par?da apm?ra d??.

29

No t? izriet – tom?r tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, ka Franck sniegtais galvenais pakalpojums ir t?du l?dzek?u nodošana Konzum r?c?b?, kurus Franck ir ieguvusi no faktoringa sabiedr?bas. P?r?jie pakalpojumi, ko t? sniedza, pildot tr?s veidu l?gumus, kuros t? bija l?gumsl?dz?ja puse, ir j?uzskata par š? galven? pakalpojuma papildpakalpojumiem, kam nav no galven? pakalpojuma neatkar?ga m?r?a.

Trešk?rt, attiec?b? uz jaut?jumu, vai uz š?du pakalpojumu attiecas viens vai vair?ki PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a, ir j?atg?dina, k? tas izriet no past?v?g?s judikat?ras, ka šie atbr?vojumi ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni, kuru m?r?is ir nov?rst atš?ir?bas PVN rež?ma piem?rošan?, ko k?da dal?bvalsts piem?ro citai personai (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, Blackrock Investment Management(UK), C?231/19, EU:C:2020:513, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Turkl?t j?dzieni, kas tiek izmantoti, raksturojot PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? nor?d?tos atbr?vojumus no nodok?a, ir j?interpret? šauri, jo šie atbr?vojumi ir atk?pes no visp?r?j? principa, ka ar PVN apliek katru pakalpojumu, ko nodok?u maks?t?js sniedz par atl?dz?bu (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, Blackrock Investment Management(UK), C?231/19, EU:C:2020:513, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Tom?r šo j?dzienu interpret?cijai ir j?atbilst min?to atbr?vojumu m?r?iem un j?iev?ro kop?j?s PVN sist?mas pamat? esoš?s nodok?u neitralit?tes principa pras?bas. T?d?j?di š? šaur?s interpret?cijas pras?ba nenoz?m?, ka min?taj? norm? nor?d?to atbr?vojumu defin?šan? lietotie j?dzieni ir j?interpret? t?d?j?di, ka atbr?vojumi zaud? savu iedarb?bu (spriedums, 2020. gada 2. j?lijs, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Izvietošanas pakalpojums datu centr?), C?215/19, EU:C:2020:518, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, ir j?p?rbauda, vai t?ds pakalpojums k? š? sprieduma 29. punkt? min?tais ir uzskat?ms par vienu no PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkt? min?tajiem no nodok?a atbr?votiem dar?jumiem.

Run?jot par PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir j?atg?dina, pirm?m k?rt?m, ka atbilstoši šai ties?bu normai no nodok?a atbr?votie dar?jumi ir defin?ti atbilstoši sniegto pakalpojumu raksturam, nevis atkar?b? no pakalpojumu sniedz?ja vai to sa??m?ja, t?p?c šo atbr?vojumu no nodok?a piem?rošana nav atkar?ga no t?s juridisk?s personas statusa, kas sniedz pakalpojumu (spriedums, 2019. gada 15. maijs, Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

It ?paši min?taj? ties?bu norm? ietvertais j?dziens "kred?ta pieš?iršana un kred?ta starpniec?bu" ir j?interpret? plaši, t?d?j?di t? tv?rumu nevar attiecin?t tikai uz banku un finanšu iest?žu pieš?irtajiem aizdevumiem un kred?tiem. Atbalstu š?dai interpret?cijai sniedz ar? PVN direkt?vas izveidot?s kop?j?s sist?mas m?r?is, proti, nodrošin?t nodok?u maks?t?jiem vienl?dz?gu attieksmi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 15. maijs, Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, 44. un 45. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

Otr?m k?rt?m, no Tiesas judikat?ras izriet, ka kred?tu pieš?iršana PVN direkt?vas 135. panta 1.

punkta b) apakšpunkta izpratnē tostarp ietver kapitāla nodošanu pret atlīdzību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, 38. punkts).

37

Lai arī šāda atlīdzība it īpaši tiek nodrošināta, saņemot procentu maksājumu, nevar izslēgt arī cita veida atlīdzību. Tādējādi Tiesai jau ir bijusi iespēja uzskatīt, ka tas ir finanšu darījums, kas lūdzināts kredīta piešķiršanai un lūdz ar to ir atbrīvots no PVN saskaņā ar minēto tiesību normu, priekšfinansējot preču iegādi, no šā finansējuma saņēmēja pret saņemot lielāku atmaksāto summu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 15. maijs, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, 47. un 48. punkts).

38

Attiecībā uz pamatlietu no iepriekš minētā izriet, ka apstāklis, ka Franck nav banku vai finanšu iestāde, neizslēdz, ka šā uzņēmuma sniegtais pakalpojums var tikt uzskatīts par kredītu piešķiršanu PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Iesniedzītājam, lai piemērotu šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu par šādu pakalpojumu, ir jāpārbauda, vai atlīdzība, ko Franck saņem no Konzum, ir maksa par attiecīgo lūdzekļu nodošanu tās rīcībā.

39

Turklāt nav nozīmēs, ka rīcībā nodotie lūdzekļi tika atmaksāti nevis Franck, bet faktoringa sabiedrībam. Kā Komisija ir norādījusi savos rakstveida apsvērumos, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētais atbrīvojums no nodokļa nav pakārtots pienākumam atmaksāt kredītus personai, kura tos ir piešķirusi.

40

Runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šīs tiesību normas noteikumiem dalībvalstis no nodokļa atbrīvo darījumus, kas skar “noguldījumu un norīcinātu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, ņekus un citus tirgojamus dokumentus”.

41

Kā Tiesa ir nospriedusi, minētie darījumi, tostarp tie, kas attiecas uz “citiem tirgojamiem dokumentiem”, ietilpst finanšu darījumu jomā un attiecas it īpaši uz maksājumu instrumentiem, kuru darbības veids ir saistīts ar naudas pārskaitījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 12. jūnijs, Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, 36.–38. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 40. punkts).

42

Attiecībā uz pamatlietu ir jāuzskata, ka Konzum izdotie vekseļi ir “tirgojami dokumenti” PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē, jo, kā izriet no iesniedzītājas lūmuma, tajos ir ietverts Konzum kā vekseļa devējas pienākums termiņā samaksāt vekseļa saņēmējam precīzu summu.

43

Šo secinājumu neatspēko apstākļi, ka pretī šim pienākumam minēto vekseļu līgumos Konzum bija norādīta kā aizdevējs un Franck – kā aizņēmējs.

44

Jāatzina, ka neatkarīgi no tā, kā puse formāli tiek dēvēta līgumā, ekonomiskās un komerciālās faktiskās situācijas ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

45

Lai tādā pakalpojumā, kādu sniedz Franck, varētu uzskatīt par darījumu, kurš attiecas uz citiem tirgojamiem dokumentiem un kurš ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu, šim pakalpojumam, vērtējot vispārīgi, ir jāveido atsevišķs kopums, kas pilda šāda darījuma specifiskās un būtiskās funkcijas. Šajā ziņā no nodokļa atbrīvots pakalpojums PVN direktīvas izpratnē ir jānošķir no parasta materiāla vai tehniska pakalpojuma sniegšanas (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 39. punkts, un 2016. gada 26. maijs, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 40. punkts).

46

Šajā lietā no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka pakalpojums, kas izpaudās kā naudas līdzekļu nodošana, bija cieši saistīts ar vekseļu izsniegšanu, jo, tos nododot faktoringa sabiedrībā, Franck no šīm sabiedrībām ir saņēmusi summas, kuras tās nodeva Konzum rēķonā. Tā kā Franck bija līgumslēdzēja vekseļu līgumos, šīet, ka ir izpildītas ar tiem saistītā darījuma specifiskās un būtiskās funkcijas, bet tas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

47

Līdz ar to, neskarot šo pārbaudi, ir jāuzskata, ka tās pakalpojums kā šis sprieduma 29. punktā minētais ir darījums, kas attiecas uz "citiem tirgojamiem dokumentiem" un ir atbrīvots no PVN atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam.

48

Tomēr savos rakstveida atbildējumos Horvātijas valdība apgalvo, ka Franck sniegtais pakalpojums ir uzskatāms par parādu piedziņu, kas saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir izslēgta no šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma. Šajā ziņā Franck esot rēķojusies kā starpnieks starp faktoringa sabiedrībām un Konzum, pārņemot pārdotās minētās parādu un to nododot minētajām sabiedrībām ar noliku atpirkt, vienlaikus kā parāda garantiju uzņemoties parādnieka saistību neizpildes risku.

49

Šādu interpretāciju nevar atbalstīt.

50

Proti, lai arī nav strīda, ka darījums, kurā nodokļa maksātājs pārkārta parādsaistības, uzņemoties parādnieku saistību neizpildes risku un par to saņemot atlīdzību, protams, ir parādu piedziņa, uz kuru neattiecas atbrīvojums saskaņā ar minēto tiesību normu (šajā nozīmā skat.

spriedumu, 2003. gada 26. jūnijs, MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring, C?305/01, EU:C:2003:377, 80. punkts), tomēr – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, – šā, ka šāds gadījums Franck nav nedz noslūgusi šādu darījumu, nedz rēķojusies kā starpnieks starp faktoringa sabiedrību. Gluži pretēji, no iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka [Franck] saņemto atlīdzību Konzum tai bija pārskaitījusi kā samaksu par tās rēķoni, nodotajiem līdzekļiem. Turklāt Franck samaksāja šādu faktoringa sabiedrību procentus un izdevumus, kurus Konzum pēc tam atlīdzināja.

51

Turklāt PVN atbrīvojuma kontekstā nav nozīmes apstāklim, ko ir minējusi Horvātijas valdība un saistībā ar ko tā apgalvo, ka pamatlietā aplūkotā darījuma mērķis bija apiet Horvātijas banku tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram bankām ir aizliegts izsniegt aizdevumu tādai sabiedrībai kā Konzum, kam ir augsts pārdu lūmenis.

52

Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru likumgu un nelikumgu darījumu nodalīšana ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam PVN iekasēšanas jomā (spriedums, 2011. gada 10. novembris, The Rank Group, C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 45. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdz ar to pamatlietā aplūkotā darījuma iespējami nelikumgais raksturs nevar tikt ņemts vērā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa mērķiem.

53

Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šāds tiesību normas paredzētais atbrīvojums no PVN attiecīgi kredītu piešķiršanai un darījumiem ar citiem tirgojumiem dokumentiem attiecas uz darījumu, kurā nodokļa maksātājs par atlīdzību nodod citam nodokļa maksātājam līdzekļus, kas iegāti no faktoringa sabiedrības, kurai ir ticis izsniegts otrā nodokļu maksātāja izdots vekselis un kurai, iestājoties maksāšanas termiņam, pirmais nodokļa maksātājs garantē minētā vekseļa atmaksu.

Par tiesāšanas izdevumiem

54

Attiecībā uz pamatlīstas pusēm šā tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šāds tiesību normas paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa attiecīgi kredītu piešķiršanai un darījumiem ar citiem tirgojumiem dokumentiem attiecas uz darījumu, kurā nodokļa maksātājs par atlīdzību nodod citam nodokļa maksātājam līdzekļus, kas iegāti no faktoringa sabiedrības, kurai ir ticis izsniegts otrā nodokļu maksātāja izdots vekselis un kurai, iestājoties maksāšanas termiņam, pirmais nodokļa maksātājs garantē minētā vekseļa atmaksu.

[Paraksti]

(*1) Tiesvedības valoda – horvātu.