

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2011. gada 27. oktobrī*

Lieta C-93/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 10. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 17. februārī, tiesvedībā

Finanzamt Essen-NordOst

pret

GFKL Financial Services AG.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), Dž. Arestis [*G. Arestis*] un D. Švābi [*D. Šváby*],

ģenerālvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],
sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

* Tiesvedības valoda — vācu.

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 12. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *GFKL Financial Services AG* vārdā — A. Barčs [*A. Bartsch*] un B. Kellers [*B. Keller*], *Rechtsanwälte*,
- Vācijas valdības vārdā — T. Hence [*T. Henze*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,
- Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*] un G. Kloesija [*G. Clohessy*], pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2011. gada 14. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 2. panta 1. punktu, 4. pantu, 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, kā arī 13. panta B daļas d) punkta 2. un 3. apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK

par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).

- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā *Finanzamt Essen-NordOst* (turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) pret *GFKL Financial Services AG* (turpmāk tekstā — “*GFKL*”) par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), kas šai sabiedrībai jāmaksā tāpēc, 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 direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts:

“[PVN] jāmaksā:

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

4 Šīs direktīvas 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. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

5 *GFKL* ir viena īpašnieka sabiedrība un mātessabiedrība kādai Vācijā reģistrētai sabiedrībai, kura 2004. gada 26. oktobrī no bankas nopirkusi nekustamo īpašumu ķīlas tiesības un parādus saistībā ar 70 aizdevuma līgumiem, kas tikuši uzteikti un kuru atmaksāšanas termiņš bija nokavēts.

6 Atsauces datumā 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 šī atsauces datuma tiek uzskatīti par pārvaldītiem vai turētiem uz pircēja rēķina un pircējam uzņemoties risku, ka ar tiem saistītos maksājumus saņems pircējs un ka pārdevēja atbildība par šo parādu piedziņu būs izslēgta.
- 8 Tomēr pēc Federālās 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 ievērojamās maksājuma traucējumus, attiecīgo parādu atgūstamā 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 noligtu procentu likmi 5,97 %, vienojās, ka pircējs piešķirs pārdevējam kredītu, kurā iekļauti 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 pārdevējam ar nodokli apliekamu pakalpojumu. Taču tās noteica, ka gadījumā, ja nodokļu iestāde nepiekrītu šādai analīzei, EUR 364 925 starpība starp šo parādu ekonomisko vērtību bez procentiem un galīgo pirkuma cenu būtu uzskatāma par šī pakalpojuma atlīdzību.

- 12 Iesniegusi pagaidu deklarāciju par apgrozījuma nodokli, kurā tā bija norādījusi, ka šī starpība veido atlīdzību par attiecīgo parādu pārdevējam sniegto ar nodokli apliekamo pakalpojumu, *GFKL* iesniedza sūdzību par tās pagaidu deklarāciju, ko *Finanzamt* noraidīja kā nepamatotu.
- 13 Tad *GFKL* cēla prasību *Finanzgericht* [Finanšu tiesā], kura to apmierināja, uzskatot, ka atšķirībā no īsta faktoringa neatmaksātu parādu nodošana nav šo parādu pārdevējam sniegts pakalpojums, kas ir apliekams ar apgrozījuma nodokli.
- 14 *Finanzamt* par šo *Finanzgericht* spriedumu iesniedza “Revision” [kasācijas] sūdzību iesniedzējtiesā.
- 15 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

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

neatmaksātu parādu pārdošanas (pirkšanas) gadījumā sakarā ar neatmaksātu parādu piedziņas un neatmaksāšanas 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 neatmaksātu parādu piedziņas un neatmaksāšanas riska pārņemšanu, bet gan
 - pēc riska novērtējuma, ka attiecīgais parāds netiks atmaksāts, un parāda piedziņai salīdzinājumā ar atlaidi par neatmaksāšanas 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 neatmaksātus parādus, veiktā neatmaksāšanas 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 aplikta 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 aplēstajām vai faktiskajām piedziņas izmaksām?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 16 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uzņēmējs, kas, uzņemoties risku, pērk neatmaksātus parādus par cenu, kas ir zemāka par to nominālvērtību, sniedz pakalpojumu par atlīdzību un veic saimniecisku darbību.
- 17 Ievadam ir jāatgādina, ka PVN sistēmas ietvaros ar nodokli apliekamo darbību priekšnoteikums ir tāds, ka starp pusēm notiek darījums, attiecībā uz kuru tiek noteikta cena vai samaksa. Tādējādi tad, ja pakalpojuma sniedzēja darbību veido vienīgi pakalpojumu sniegšana bez tiešas atlīdzības, nepastāv nodokļa bāze, un tādēļ šie pakalpojumi netiek aplikti ar PVN (skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-246/08 Komisija/Somija, Krājums, I-10605. lpp., 43. punkts).
- 18 Šādā kontekstā pakalpojums tiek sniegts “par atlīdzību” Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē un līdz ar to ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (iepriekš minētais spriedums lietā *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 47. punkts).
- 19 Šajā ziņā pastāvīgajā judikatūrā ir noteikts, ka jēdziens “pakalpojuma sniegšana par atlīdzību” Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē nozīmē, ka pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (2010. gada 29. jūlija spriedums lietā C-40/09 *Astra Zeneca UK*, Krājums, I-7505. lpp., 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 20 Iepriekš minētajā spriedumā lietā *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* Tiesa ir nospriedusi — tas, ka faktors garantē klientam parādu samaksu, uzņemoties debitoru nesamaksas risku, ir jāuzskata par attiecīgās lietas lietošanu, lai gūtu pastāvīga rakstura ienākumus Sestās direktīvas 4. panta 2. punkta izpratnē, ja šis darījums par atlīdzību tiek veikts noteiktu laikposmu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 50. punkts).
- 21 Šajā ziņā jāatgādina, ka attiecīgo parādu cesijas darījumu ietvaros lietā, kurā taisīts minētais spriedums, parādu cesionārs apņēmis sniegt cedentam faktoringa pakalpojumus, pretī saņemot atlīdzību, proti, faktoringa komisijas maksu un delkrēderi.
- 22 Runājot par pašreizējo pamattiesvedību, jānorāda, ka pretēji strīda faktiem, kas bijuši iepriekš minētā sprieduma lietā *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* pamatā, parādu cesionārs nesaņem nekādu pretizpildījumu no cedenta, tāpēc tas neveic saimniecisku darbību Sestās direktīvas 4. panta izpratnē un nesniedz pakalpojumu šīs direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē.
- 23 Protams, starp cedēto parādu nominālvērtību un šo parādu pirkuma cenu ir zināma starpība.
- 24 Tomēr pretēji faktoringa komisijas maksai un delkrēderei, ko strīdā, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, iekasēja faktors, šajā pamata lietā šī starpība nav atlīdzība, kas būtu tieša samaksa par pakalpojumu, ko sniedzis cedēto parādu pircējs.

- 25 Starpība starp cedēto parādu nominālvērtību un šo parādu pirkuma cenu nav šāda pakalpojuma pretizpildījums, bet gan atspoguļo šo parādu faktisko ekonomisko vērtību to cesijas brīdī, ko nosaka parādu nedrošais raksturs un paaugstinātais parādnieku maksātnespējas risks.
- 26 Šādos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uzņēmējs, 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.

Par otro un trešo jautājumu

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

Par tiesāšanās izdevumiem

- 28 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās 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 uzņēmējs, 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]