

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 direktīvas 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 katrai tādai rīkojās."

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. punkta norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šī panta 1. punkta minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju 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 kļūstot 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 līgumam bija arī paredzēts, ka šīs tiesības un parādi kopš šīs atsauces datuma tiek uzskatīti par pārvērtētiem vai turētiem uz pircēja rēķina un pircējam uzņemoties risku, ka ar tiem saistītos maksājumus saņems pircējs un ka pārvērtēja atbildība par šo parādu piedziņu būs izslēgta.

8 Tomēr pēc Federāļs 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 pusēs uzskatīja, ka, ņemot vērā ievērojamos maksājuma traucējumus, attiecīgo parādu atgāstam 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, pusēs, pamatojoties uz savstarpēji noliktu procentu likmi 5,97 %, vienojās, ka pircējs piešārs pārvērtējam kredītu, kurā iekārti 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 līgumam nebija paredzēta iespēja šo cenu vēlāk pārskatīt.

11 Turklāt pusēs uzskatīja, ka pircējs, nopērkot šos parādus, nesniedz pārvērtējam ar nodokli apliekamu pakalpojumu. Taču tās noteica, ka gadījumā, ja nodokļu iestāde nepiekrītu šādi 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 šo 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 atširbē no šī 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] sūdzību iesniedzējtiesā.

15 Šīdos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"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 apmēru 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, iegūdoties 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 iesniedztiesa būtība vai, vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts un 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uzņēmums, kas, uzņemoties risku, pārņem neatmaksātus parādus par cenu, kas ir zemāka par to nominālvērtību, sniedz pakalpojumu par atlīdzību un veic saimniecisku darbību.

17 Ievadam ir jāatgādina, ka PVN sistēmās 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 tās saņēmēju pastāv tiesiskās attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums un pakalpojumu sniedzēja saņemta samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (iepriekš minētais spriedums lietā *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, 47. punkts).

19 Šajā ziņā pastāvīgajai judikatūrā ir noteikts, ka jādziens “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 pastāvīgu 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 pakalpojumu, pret saņemot atlīdzību, proti, faktoringa komisijas maksu un delkrāderi.

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 delkrāderi, 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 uzņēmums, kas, uzņemoties risku, pārņem 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 ģemot vērtē 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, pārķ 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.