

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0042

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2019. gada 3. oktobrī ( \*1 )

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts – Darījumi, kas skar maksājumu – Pakalpojumi, ko sabiedrība sniegusi bankai un kas saistīti ar bankomātu darbību

Lietā C-42/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2017. gada 28. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 24. janvārī, tiesvedībā

Finanzamt Trier

pret

Cardpoint GmbH, kas ir Moneybox Deutschland GmbH tiesību pārmāja,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [A. Prechal] (referente), tiesneši F. Biltšens [F. Biltgen], J. Malenovskis [J. Malenovský], K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] un L. S. Rosi [L. S. Rossi],

ģenerālvokāts: Ģ. Bots [Y. Bot],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

–

Cardpoint GmbH vārdā – M. Robisch, Steuerberater, un J. Habla, Rechtsanwältin,

–

Vācijas valdības vārdā – sekretāri T. Henze un R. Kanitz, vāļk R. Kanitz, pārstāji,

–

Eiropas Komisijas vārdā – J. Jokubauskaitis un B. R. Killmann, pārstāji,

noklausģjusies ģenerālvokāta secinģjumus 2019. gada 2. maiģa tiesas sģdģ,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktā.

2

Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp Finanzamt Trier (Trieres Finanšu pārvalde, Vācija) un Cardpoint GmbH, kas ir Moneybox Deutschland GmbH tiesību pārņēmēja, par šīs administrācijas atteikumu piešķirt pēdējai minētai atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) par pakalpojumiem, kas sniegti bankai un kas saistīti ar bankomātu darbību.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3

Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkts ir formulēts šādi:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tīk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

d)

šāds darījums:

[..]

3.

Darījums, ieskaitot starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, ņekus un citus tirgojamus dokumentus, bet izņemot parādu piedziņu un faktoringu;

[..].”

PVN direktīva

4

Kopš 2007. gada 1. janvāra Sestā direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV

2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”).

5

PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir noteikts:

“Daļēbvalstis atbrīvo no nodokļa šādu darījumu:

[..]

d)

darījums, tostarp starpniecība, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājums, pārskaitījums, pārdevums, ņekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot pārdošanu piedziņu”.

Vācijas tiesības

6

Saskaņā ar Umsatzsteuergesetz (Likums par apgrozījuma nodokli) 4. panta 8. punkta d) apakšpunktu no PVN ir atbrīvoti:

“Darījumi un starpniecība darījumos, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājums un pārskaitījums, un tirgojamu dokumentu piedziņu.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7

Cardpoint savam klientam, bankai, sniedz pakalpojumu, kas ir saistīti ar bankomātu darbību. Šīs sabiedrības pienākums bija šos bankomātus uzstādīt un uzturēt. Šajā nolūkā tās minētajos bankomātos uzstādīja informētikas iekārtas, kuras noteiktu to labai darbībai nepieciešamo programmatūru. Turklāt tai bija pienākums pārņemt paplaunaudu, ko banka nodod tās rīcībā, un apgādāt bankomātus. Visbeidzot tā sniedza konsultācijas par šo bankomātu darbību.

8

Pēc iesniedzējtiesas domām, skaidras naudas izemšana notiek šādi. Kad bankas kontā turētājs ievieto savu bankas karti bankomātā, tāpaša programmatūra nolasot šīs kartes datus. Cardpoint tos kontrolē un pieprasot Bank-Verlag GmbH atāuju izdarīt vālamo izemšanu. Pēc minētās sabiedrības nosūtīt pieprasījumu starptautiskajam banku tīklam, kas savukārt nododot to bankai, kura ir izdevusi attiecīgo bankas karti. Šā banka pārbaudot tāpašnieka konta atlikumu un tāpašu nodošanas ādi nosūtīt vālamās izemšanas apstiprinājumu vai atteikumu. Piekrišanas gadījumā Cardpoint veicot šo izemšanu bankomātā un āenerējot tā reģistrāciju. Tā nododot šo ierakstu kā grāmatvedības instrukciju savam klientam, bankai, kas izmanto attiecīgo bankomātu. Tā bez izmaiņām ievadot ierakstus Deutsche Bundesbank (Vācijas Federālā banka, turpmāk tekstā – “BBK”) sistēmā. Cardpoint āenerējot ar katras dienas negrozīmu sarakstu, kas ietver visus dienas darījumus un kas ar tiekot nodots BBK. Šie ieraksti atāujot konstatēt bankas, kas izmanto attiecīgo bankomātu, prasījuma tiesības pret naudu izņemumušā kontā turētāja banku, kā ar to saistītos izdevumus.

9

2007. gada 7. februārā Cardpoint iesniedza grozīto PVN deklarāciju par 2005. gadu un lādzā grozīt spēkā esošo paziņojumu par nodokli, apgalvojot, ka tās pakalpojumi, kas saistīti ar

bankom?tu darb?bu, ir atbr?voti no nodok?a.

10

P?c tam, kad Tr?res Finanšu p?rvalde noraid?ja šo pieteikumu, Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa, V?cija) apmierin?ja Cardpoint celto pras?bu, pamatojot ar to, ka š?s sabiedr?bas sniegtie pakalpojumi ir j?uzskata par "dar?jumiem, kas skar maks?jumus", Sest?s direkt?vas izpratn? un t?d?j?di tie ir atbr?voti no PVN.

11

Tr?res Finanšu p?rvalde iesniedza lietu iesniedz?jties? saska?? ar rev?zijas tiesved?bu. Š? tiesa aptur?ja lietu l?dz 2016. gada 26. maija sprieduma liet? Bookit (C?607/14, turpm?k tekst? – "spriedums Bookit, EU:C:2016:355) pasludin?šanai.

12

Min?t? tiesa šaub?s par to, vai Cardpoint sniegtie pakalpojumi ir j?kvalific? k? "tehniskas un administrat?vas darb?bas" saska?? spriedumu Bookit un vai šie pakalpojumi nav "dar?jumi, kas skar maks?jumus" Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 3. apakšpunkta izpratn?. T? uzskata, ka runa ir par pal?dz?bas pakalpojumiem, kas analogi tiem, par kuriem ir runa liet?, kur? ir tais?ts spriedums Bookit, ja Cardpoint pakalpojumi ir vien?gi bankas doto instrukciju tehniska izpilde.

13

Pamatliet? apl?kotajai situ?cijai esot citas l?dz?bas ar to situ?ciju, kas bija min?t? sprieduma priekšmets. T? Cardpoint sa?emot datus par attiec?g? konta ?pašnieka bankas karti un nododot šos datus bankai, kas ir izdevusi šo karti. Cardpoint veicot v?lamo iz?emšanas dar?jumu tikai p?c tam, kad t? ir sa??musi [bankas] at?auju. T?tad š? sabiedr?ba neesot atbild?ga par individu?lu r?kojumu kontroli un apstiprin?šanu.

14

Lai gan, pret?ji situ?cijai, k?da tika apl?kota spriedum? Bookit, pamatlaieta neattiecas vis uz kino bi?ešu p?rdošanas un pirkšanas dar?jumiem, bet uz pakalpojumiem, kas skar p?rskait?jumus skaidr? naud? bankom?tos, š? atš?ir?ba tom?r neattaisno atš?ir?gu attieksmi PVN jom?, jo vien? un otr? gad?jum? pakalpojumu b?t?b? veido inform?cijas apmai?a un tehniska un administrat?va pal?dz?ba.

15

Ja tas t? ir, š? tiesa šaub?s, vai ir j??em v?r? fakts, ka pamatliet?, pret?ji situ?cijai liet?, kur? tais?ts spriedums Bookit, nav atseviš?a p?rdošanas l?guma papildus samaksas dar?jumam. Tom?r t? uzskata, ka no sprieduma Bookit neizriet, ka tehnisk?s pal?dz?bas pakalpojumi ir j?apl?ko atš?ir?gi atkar?b? no attiec?g? dar?juma.

16

Turkl?t ab?s situ?cij?s atl?dz?bu par pakalpojumu esot viegli noteikt, cik?l finanšu dar?jumu atbr?vojums ir v?rstis tostarp uz to, lai p?rvar?tu iesp?jam?s gr?t?bas, kas saist?tas ar nodok?a b?zes, k? ar? atskait?mas PVN summas noteikšanu.

17

Šajos apstākļos Bundesfinanzhof (Federālais finanšu tiesa, Vācija) ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tehniskas un administratīvas darbības, ko pakalpojumu sniedzējs veic bankomātu izmantojošai bankai un kas ir saistītas ar skaidras naudas izmaksu tās bankomātos, ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar [Sestās direktīvas] 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktu, ja atbilstoši [spriedumam Bookit] saskaņā ar šo normu no nodokļa nav atbrīvotas līdzīgās tehniskas un administratīvas darbības, ko pakalpojumu sniedzējs veic saistībā ar karšu maksājumiem, kā arī tirdzniecību?”

Par prejudiciālo jautājumu

18

Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojums, kas sniegts bankai, kura izmanto bankomātus, un ko veido šo bankomātu uzstādīšana un uzturēšana, apgādāšana, informācija iekārto uzstādīšana un programmatūras instalācija, lai nolāgtu bankas karšu datus, atļautas izēmt skaidru naudu nodošana izmantotās bankas kartes izdevējai bankai, prasītās skaidrās naudas izsniegšana un izēšanas darījumu reģistrācija, ietilpst minētā tiesību normā norādītajā PVN atbrīvotajā darījumā, kas skar maksājumus.

19

Vispirms jānorāda, ka atbrīvojumi, kas iepriekš bija paredzēti Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktā, kura šajā gadījumā ir piemērojama *ratione temporis*, tādā pašā formulājumā ir pārņemti PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā. Līdz ar to Tiesas judikatūra attiecībā uz šo pārdējo minēto normu ir atbilstoša, lai interpretētu arī līdzīgā veidā Sestās direktīvas noteikumus.

20

Jāatzīmē arī, ka ģenerālvokāts ir nolēmis secināt 24. punktā, ka paprastas izēšana no bankomāta ir “maksājumu pakalpojums” Savienības tiesību izpratnē. Turklāt attiecībā uz “darījumiem, kas skar maksājumus” Sestās direktīvas izpratnē, Tiesa jau ir nospriedusi, ka šiem pārdējiem minētajiem ir arī piemērojami šajā direktīvā minētie apsvērumi par darījumiem, kas skar maksājumus (šajā nozīmā skat. spriedumu, 1997. gada 5. jūnijs, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 50. punkts).

21

Ēmot vērā šos apsvērumus, no pastāvīgās judikatūras var secināt, ka, lai attiecīgā pakalpojumi varētu tikt kvalificēti par “darījumu, kas skar maksājumus” Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkta izpratnē, tiem ir jāveido atsevišķs kopums, kas tiek vērtēts kopumā un kam ir specifiskas maksājuma būtiskas funkcijas, un kā rezultātā līdz ar to tiek pārskaitēti naudas līdzekļi un radītas juridiskas un finansiālas izmaiņas. Šajā ziņā no nodokļa atbrīvots pakalpojums Sestās direktīvas izpratnē ir jānošķir no parasta materiāla vai tehniska pakalpojuma sniegšanas (šajā ziņā skat. spriedumu Bookit, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

22

Tād funkcionālie aspekti ir izširoši, lai noteiktu, vai darījums skar maksājumu Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkta izpratnē. Kritērijs, kas jāauj nošķirt darījumu, kura rezultātā tiek pārskaitīti naudas līdzekļi un radītas juridiskas un finanšiskas izmaiņas un uz kuru attiecas šajā tiesību normā minētais atbrīvojums, no darījuma, kam nav šādu seku un uz kuru līdz ar to tas neattiecas, izriet no tā, vai attiecīgais darījums ietver faktiski vai potenciāli attiecīgo naudas līdzekļu pārskaitījumu vai arī šādam pārskaitījumam specifisku un būtisku funkciju izpildi (šajā nozīmē skat. spriedumu Bookit, 41. punkts, kār spriedumu, 2018. gada 25. jūlijs, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

23

Lai arī fakts, ka attiecīgais pakalpojumu sniedzējs pats var tieši debitēt un/vai kreditēt kontu vai arī veikt iegrāmatojumu viena turētāja kontos, principā jāauj uzskatīt, ka šis nosacījums ir izpildīts, un secināt, ka pakalpojums ir atbrīvots no nodokļa, tādēļ vien, ka šis pakalpojums tieši neietver šādu uzdevumu, tomēr nevar uzreiz tikt izslēgts, ka uz to var attiekties attiecīgais atbrīvojums, ņemot vērā, ka interpretācija, kas ir atgādīnāta šā sprieduma 21. punktā, neietekmē noteikumus par pārskaitījumu veikšanu (skat. pāc analoģijas spriedumu Bookit, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

24

Uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ņemot vērā izklāstītos apsvērumus.

25

Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lūguma izriet, ja Cardpoint pati nedebe jā attiecīgos bankas kontus, bet izdarīja to naudas summu fizisku izsniegšanu, kas izņemtas bankomātu, kuru uzturēšanu ekspluatācijā tā nodrošina. Turklāt tā pati neapstiprināja darījumu. Cardpoint nebija tiesību piemērt lūgumus attiecībā uz attiecīgajiem darījumiem, bet tā nodeva datus, izmantojot starpniekus, izmantotās bankas kartes izdevējai bankai un nodeva tādēļ no šīs bankas nākušās instrukcijas, izdarot prasītās skaidrās naudas izsniegšanu. Pāc tam tā pierēistrāja attiecīgo izņemto skaidro naudu, nododot šo ierakstu kā grāmatvedības instrukciju savam klientam – bankai, kas izmanto attiecīgo bankomātu.

26

No minētā izriet, ka Cardpoint sniegtie pakalpojumi nešķiet tādē, ar ko tikt izdarīta naudas līdzekļu nodošana, ne tādē, kas radītu juridiskus un finanšu grozījumus, kuri raksturo "darījumu, kas skar maksājumu" Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkta izpratnē. Protams, pretēji situācijai, kas ir aplūkota lietā, kurā ir taisīts spriedums Bookit, Cardpoint sniegtie pakalpojumi nav tikai datu apmaiņa starp izdevēju banku un banku, kas izmanto attiecīgo bankomātu, bet tie attiecas arī uz skaidras naudas fizisku izsniegšanu. Tomēr papānaudas izsniegšana tās izņemšanas bankomātā laikā nav Cardpoint pašuma nodošana šā bankomātā lietotājam. Bankas kartes izdevēja banka dod atāuju izņemto skaidro naudu, tā attiecīgo summu noņem no minētā bankomātā lietotāja bankas konta un nodod tā pašumtiesības uz naudu tieši šim lietotājam.

27

Katrā ziņā, kā ņenerāadvokāts ir norādījis secinājumā 40. punktā, tikai banka, kas izmanto attiecīgo bankomātu, iesniedz ierakstus BBK sistēmā. Mērķis ikdienas datu datnei, kas nav grozāma un ietver visus Cardpoint ņenerātos attiecīgās dienas darījumus, kuri ir nodoti BBK, ir

informēt to par veiktajiem atļautajiem darījumiem, un tādēļ nevar uzskatīt, ka tūveic specifiskas un būtiskas maksājumu funkcijas.

28

Interpretāciju, saskaņā ar kuru ar Cardpoint sniegtajiem pakalpojumiem, šādi, netiek īstenots naudas līdzekļu pārvēdums, kas radītu juridiskas un finanšu izmaiņas, kuras ir raksturīgas darījumam, kas attiecas uz maksājumiem, neatšķir fakts, ka Cardpoint sniegtie pakalpojumi, tostarp tie, kas attiecas uz datu ievadīšanu un to nodošanu, kā arī skaidras naudas nodošanu, ir svarīgi, lai īstenotu atbrīvoto darījumu, kas skar maksājumus. Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ņemot vērā to, ka atbrīvojumi no PVN ir jāinterpretē šauri, tikai šis fakts neapņauj secināt, ka minētie pakalpojumi ir atbrīvoti, ja nav izpildīti citi šā sprieduma 21. un 22. punktā norādītie kritēriji (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 25. jūlijs, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, 43. punkts).

29

Šāda Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktā norādītā jūdziena "darījumi, kas skar maksājumus" interpretācija katrā ziņā atbilst šīs tiesību normas mērķim, kas, kā tas izriet no Tiesas judikatūras, ir jāpašā ir pārvērtē iespējāmās grūtības noteikt atļādzību par pakalpojumu un tādā nodokļa bāzi (šajā ziņā skat. spriedumu Bookit, 55. punkts un tajā minētā judikatūra). No Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka Cardpoint saņēmtā atļādzība par tās pakalpojumu sniegšanu ir nosakāma bez jāpāšm grūtībām.

30

Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jāutājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts ir jāinterpretē tādā jūdi, ka pakalpojums, kas sniegts bankai, kura izmanto bankomātus, un ko veido šā bankomātu uzstādzšana un uzturšana, apgādzšana, informātikas iekārtu uzstādzšana un programmatūras instalāšana, lai nolātu bankas karšu datus, atāujas izēmt skaidru naudu nodošana izmantotās bankas kartes izdevājai bankai, prasītās skaidrās naudas izsniegšana un izēšanas darājumu reīstršana, neietilpst minētajā tiesību normā norādītajā no PVN atbrīvotajā darājumā, kas skar maksājumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

31

Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedība ir stādija procesā, kuru izskata iesniedzājītiesa, un tū lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atļādzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriēž:

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozājuma nodokļiem – Kopāja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprāinu bāze, 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts ir jāinterpretē tādā jūdi, ka pakalpojums, kas sniegts bankai, kura izmanto bankomātus, un ko veido šā bankomātu uzstādzšana un uzturšana, apgādzšana, informātikas iekārtu uzstādzšana un programmatūras instalāšana, lai nolātu bankas karšu datus, atāujas izēmt skaidru naudu nodošana izmantotās bankas kartes izdevājai bankai, prasītās skaidrās naudas izsniegšana un

izēšanas darījumu reģistrācija, neietilpst minētajā tiesību normā norādītajā no pievienotās  
vērtības nodokļa atbrīvotajam darījumam, kas skar maksājumus.

[Paraksti]

( \*1 ) Tiesvedības valoda – vācu.