

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0801

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gruodžio 17 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas PVM – 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktai – Švokos „paskolos suteikimas“ ir „kiti apyvartiniai dokumentai“ – Sudėtiniai sandoriai – Pagrindinis paslaugos teikimas – Lėšų suteikimas už mokestį – Vekselio perdavimas faktoringo bendrovei, o gauti pinigai – vekselio davėjui“

Byloje C-801/19

dėl Upravni sud u Zagrebu (Zagrebo administracinis teismas, Kroatija) 2019 m. spalio 15 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2019 m. spalio 31 d., pagal SESV 267 straipsnio pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

FRANCK d.d. Zagreb

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Wahl, teisėjai A. Kumin ir F. Biltgen (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Richard de la Tour,

posėdžio sekretorius M. Longar, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2020 m. rugsėjo 17 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

FRANCK d.d. Zagreb, atstovaujamos odvetnici V. A. Batarela, I. Dvojković, L. W. Vuchetich, T. Sadrić, M. K. Bohaček, I. B. Pavličić, F. Kraljičković ir M. Opačak,

–

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, atstovaujamos N. Biloglav, D. Štimac ir K. Tudek,

–

Kroatijos vyriausybės, atstovaujamos G. Vidović Mesarek, M. Gregurić ir B. Domitrović,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos M. Mataija, A. Armenia ir N. Gossement,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktų išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant FRANCK d.d., Zagreb (toliau – Franck) ir Ministerstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Kroatijos Respublikos finansų ministerija, Administracinių ginčų tarnyba, toliau – Finansų ministerija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), mokėtino dėl Franck mokesčio, kuris gautas kaip atlygis už Konzum d.d. suteiktas lėšas, gautas iš faktoringo bendrovės, turinčios Konzum d.d. išduotą vekselį, kurių grąžinimą garantavo Franck, nustatymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a)

prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c)

paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4

Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5

Minutos direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

b)

paskolos suteikimas bei derybos dėl paskolos ir suteiktos paskolos priežiūra, kuri atlieka paskolą suteikęs asmuo;

<...>

d)

sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;

<...>

Kroatijos teisė

6

2013 m. birželio 17 d. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (PVM įstatymas, Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 ir 115/16, toliau – PVM įstatymas) 40 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM neapmokestinami:

<...>

b)

kreditų ir paskolų suteikimas, įskaitant tarpininkavimo vykdant šiuos sandorius veiklą, ir kreditų bei paskolų priežiūra, kuri atlieka juos suteikęs asmuo;

<...>

d)

sandoriai, įskaitant tarpininkavimo veiklą, taupomųjų, einamųjų ar pervedimų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų nematerialiųjų vertybinių popierių srityje, išskyrus skolų išieškojimą;

<...>

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7

Franck, komercinė bendrovė, kurios veikla – arbatos ir kavos perdirbimas, laikotarpiu nuo 2013 m. sausio 1 d. iki 2017 m. kovo 30 d. teikė lėšas Konzum, mažmeninės prekybos grandžiai, pagal tuo pačiu metu sudarytas tris rėšis sutartis.

8

Pirma, pagal sutartį, vadinamą „finansinės paskolos sutartimi“, Konzum, nurodyta kaip paskolos davėja, išdavė vekselį Franck, nurodytai kaip paskolos gavėjai, o šiųsipareigojo jai pervesti šiame vekselyje nurodytą sumą grynaisiais pinigais.

9

Antra, pagal sutartį, vadinamą „gautiną sumą, užtikrintą vekseliu, perleidimo sutartimi“, kurią pasirašė Franck, Konzum ir faktoringo bendrovė, Franck perdavė šį vekselį šiai bendrovei, kuri atlikdama operaciją, vadinamą „atvirkštiniu faktoringu“, sumokėjo 95–100 % jo sumos Franck, o šių sumą pervedė Konzum skaityti kaip jos grąžinimo suėjus šio vekselio apmokėjimo terminui garantas.

10

Trečia, pagal sutartį, vadinamą „komercinio bendradarbiavimo susitarimu“, Konzumųsipareigojo grąžinti Franck palūkanas ir išlaidas, kurias faktoringo bendrovės skaitytose fakturose nurodė Franck, ir sumokėti jai 1 % vekselyje nurodytos sumos mokestį.

11

Per patikrinimą kompetentingas mokesčių administratorius konstatavo, kad minėtas atlygis skaitytose fakturose nurodytas be PVM. Manydamas, kad ji nebuvo atleista nuo PVM, šis administratorius už 2013–2017 m. nustatė 15060808,80 Kroatijos kuno (HRK) (apie 2 milijonus eurų) deklaruoto PVM nepriemoką ir delspinigius. 2018 m. liepos 28 d. sprendimu Finansų ministerija atmetė Franck skundą dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį.

12

Gavęs skundą dėl šio sprendimo, Upravni sud u Zagrebu (Zagrebo administracinis teismas, Kroatija) pažymėjo, kad Franck, kaip pati teigė, iš esmės teikė Konzum paskolos suteikimo paslaugą, kuri pagal PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies b punktą buvo neapmokestinama PVM. Be to, kadangi Konzum išleisti vekseliai yra apyvartiniai dokumentai, kaip tai suprantama pagal šios 1 dalies d punktą, Franck suteikta paslauga taip pat neapmokestinama pagal šią nuostatą.

13

Šio teismo teigimu, Finansų ministerija vis dėlto laikosi nuomonės, kad Franck gautas mokestis yra atlygis už skolų išieškojimo paslaugą, dėl kurios ji veikė kaip faktoringo bendrovė ir Konzum tarpininkė, o tokia paslauga nėra atleista nuo PVM pagal PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies d punktą. Taigi Finansų ministerija mano, kad tarp Franck ir Konzum nebuvo kredito santykių, o nagrinėjami sandoriai taip pat negali būti laikomi „faktoringu“ tarp jų, nes vekseliai nebuvo išduoti Franck prekų tiekimo ar paslaugų teikimo pagrindu.

Šiomis aplinkybomis Upravni sud u Zagrebu (Zagrebo administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar ieškovas, kuri nėra finansų įstaiga, iššė teikimo paslauga, taikant vienkartinį 1 % nuo atitinkamos sumos mokestį, yra paslauga, kuri gali būti laikoma „paskolos suteikimu ir derybomis dėl paskolos ir suteiktos paskolos priežiūra, kuri atlieka paskolą suteikėjas asmuo“, kaip suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio [1 dalies] b punktą, nepaisant to, kad ieškovas sutartyje nėra formaliai įvardyta kaip paskolos davėja?

2.

Ar vekselis, t. y. vertybinis popierius, kuriame nurodytas davėjo įsipareigojimas sumokėti tam tikrą pinigų sumą asmeniui, kuris nurodytas kaip to vertybinio popieriaus kreditorius, arba asmeniui, kuris vėliau teisėtai įsigyja šį vertybinį popierių, laikytinas „kitu apyvartiniu dokumentu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą?

3.

Ar ieškovas paslauga, kuri sudaro tai, kad ieškovas už 1 % nuo vekselio sumos dydžio mokestį, gauti iš vekselio davėjo, perleidžia gauti vekselį faktoringo ūmonei, o iš faktoringo ūmonės gauti sumą perveda vekselio davėjui ir faktoringo ūmonei laiduoja, kad vekselio davėjas įvykdys iš vekselio kylantį įsipareigojimą, kai jis taps mokėtinas, laikytina:

a)

neapmokestinamu PVM paslaugų teikimu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio [1 dalies] b punktą, [arba]

b)

neapmokestinamu PVM paslaugų teikimu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio [1 dalies] d punktą?“

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

15

Pagrindinė byla susijusi su laikotarpiu nuo 2013 m. sausio 1 d. iki 2017 m. kovo 30 d., nors Kroatijos Respublika įstojo į Europos Sąjungą 2013 m. liepos 1 d.

16

Remiantis suformuota jurisprudencija Teisingumo Teismas turi jurisdikciją aiškinti Sąjungos teisę tik tiek, kiek tai susiję su jos taikymu naujoje valstybėje narėje nuo šios įstojimo į Sąjungą dienos (2019 m. liepos 3 d. Sprendimo UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

17

Kadangi dalis pagrindinės bylos faktinių aplinkybių susiklostė po šios datos, Teisingumo Teismas

turi jurisdikciją atsakyti ? pateiktus prejudicinius klausimus (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 3 d. Sprendimo UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, 32 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

Dėl prejudicinių klausimų

18

Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktai turi būti aiškinami taip, kad šiose nuostatose numatyti neapmokestinimo PVM atvejai, susiję su atitinkamai paskolos suteikimu ir kitais apyvartiniais dokumentais, taikomi sandoriui, kurį sudaro vieno apmokestinamojo asmens suteikimas už mokestį kitam apmokestinamajam asmeniui lėšas, gautas iš faktoringo bendrovės perdavus jai antrojo apmokestinamojo asmens išduotą vekselį, kai pirmasis apmokestinamasis asmuo laiduoja, kad sužijus šio vekselio apmokėjimo terminui faktoringo bendrovei bus grąžintos lėšos.

19

Pirma, kalbant apie PVM direktyvos taikymą, iš šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies matyti, kad PVM objektas, be kita ko, yra prekės tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Remiantis šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Švoka „ekonominė veikla“ šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje apibrėžta taip, kad ji apima gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą.

20

Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad asmuo, kuris jau yra apmokestinamas PVM už ekonominę veiklą, kurią vykdo nuolat, turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“ dėl bet kokios kitos ekonominės veiklos, kurią jis vykdo retkarčiais, su sąlyga, kad ši veikla yra „veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, 24 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

21

Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinjamas sandoris, kurį sudaro lėšų suteikimas už atlygą (sumokant mokestį), yra „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. Aplinkybės, kad šis sandoris nėra pagrindinė Franck veikla, kurią sudaro arbatos ir kavos perdirbimas, nereiškia, kad ši bendrovė, vykdydama minėtą sandorį, nevykdė savo ekonominės veiklos.

22

Antra, reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinjamą sandorį, aprašytą šio sprendimo 7–10 punktuose, sudaro keli sandoriai, kuriuose trys juridiniai asmenys, t. y. Franck, Konzum ir faktoringo bendrovė, dalyvavo vykdydami trijų rėšių atskiras sutartis.

23

Šiuo klausimu, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kai sandorį sudaro jo sudedamųjų dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis aptariamas

sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima du arba daugiau atskirų paslaugų teikimų, ar vieną? (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo KPC Hearing, C-771/18, EU:C:2019:660, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

24

Iš tiesų tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai skirtingi paslaugų teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai ir atskirai apmokestinami ar neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo KPC Hearing, C-771/18, EU:C:2019:660, 37 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

25

Vienu paslaugos teikimu laikomas teikimas, kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą teikimą, kurio padalijimas būtų dirbtinis. Tai taip pat yra tuo atveju, kai vienas arba daugiau teikimų sudaro pagrindinį teikimą, o kitas teikimas ar teikimai sudaro vieną arba daugiau papildomų teikimų, kuriems taikomas toks pats apmokestinimas kaip pagrindiniam teikimui. Visų pirma teikimas turi būti laikomas papildančiu pagrindinį teikimą, jei klientams jis pats yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo pagrindine paslauga (2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimo KPC Hearing, C-771/18, EU:C:2019:660, 38 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

26

Šiomis aplinkybėmis reikia pažymėti, pirma, kad siekdamas nustatyti, ar sandoris, kurį sudaro keli paslaugų teikimai, PVM tikslais yra vienas sandoris, Teisingumo Teismas atsižvelgia tiek į šio sandorio ekonominį tikslą, tiek į paslaugų gavėjo interesą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

27

Antra, svarbu priminti, kad bendradarbiaudami, kaip tvirtinta SESV 267 straipsnyje, nacionaliniai teismai turi nustatyti, ar konkrečiu nagrinjamu atveju apmokestinamasis asmuo vykdo vieną paslaugų teikimą, ir šiuo atžvilgiu pateikti galutinį faktinį aplinkybių vertinimą. Vis dėlto Teisingumo Teismas turi šiems nacionaliniams teismams nurodyti visus su Sąjungos teise susijusius aiškinimo elementus, kurie gali būti naudingi priimant sprendimą nagrinjamoje byloje (2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

28

Nagrinjamu atveju neginijama, kad pagrindinėje byloje nagrinjamo sandorio ekonominis tikslas buvo patenkinti Konzum kapitalo poreikis, nes Kroatijoje ji negalėjo skolintis iš finansų institucijų dėl savo ir grupės, kuriai ji priklauso, įsiskolinimo koeficiento.

29

Darytina išvada, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad Franck vykdytas pagrindinis paslaugos teikimas turi būti laikomas iššūkiu, kurias Franck gavo iš faktoringo bendrovės, suteikimu Konzum. Kiti paslaugų teikimai, kuriuos Franck vykdė pagal trijų rėšių sutartis, kurių šalis ji buvo, turi būti laikomi papildančiais pagrindinį paslaugos teikimą ir neturinčiais savarankiško tikslo.

30

Trečia, kalbant apie klausimą, ar tokiam teikimui taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatytas neapmokestinimas ar neapmokestinimo atvejai, reikia priminti, kad, kaip matyti iš suformuotos jurisprudencijos, šie neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės srovos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, 21 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

31

Be to, srovos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes jos yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygą, išimtis (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, 22 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

32

Vis dėlto šios srovos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šiais neapmokestinimo atvejais siekiamą tikslą ir laikantis mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrai PVM sistemai. Ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad srovos, vartojamos minėtoje nuostatoje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šios nuostatos prarastų savo poveikį (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslaugos), C-215/19, EU:C:2020:518, 39 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

33

Būtent atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia išnagrinėti, ar tokį teikimą, kaip nurodytasis šio sprendimo 29 punkte, apima PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktuose numatyti neapmokestinamieji sandoriai.

34

Dėl PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punkto reikia priminti, viena vertus, kad pagal šią nuostatą neapmokestinami sandoriai yra apibrėžiami pagal teikiamą paslaugų pobūdį, o ne pagal paslaugos teikimą ar gavimą, todėl neapmokestinimas nepriklauso nuo teikiančio paslaugas subjekto statuso (2019 m. gegužės 15 d. Sprendimo Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, 43 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

35

Konkrečiai kalbant, šioje nuostatoje esanti formuluotė „paskolos suteikimas bei derybos dėl paskolos“ turi būti aiškinama plačiai, t. y. jos taikymo sritis negali apimti tik bankų ir finansų įstaigų suteiktą paskolą ir kreditą. Iš tiesų, šis aiškinimas patvirtina PVM direktyvoje numatyti bendrosios sistemos tikslai, kuriais, visų pirma, siekiama užtikrinti vienodą požiūrą į apmokestinamuosius asmenis (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 15 d. Sprendimo Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, 44 ir 45 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

36

Kita vertus, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paskolos suteikimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punktą, be kita ko, apima kapitalo

suteikim? už atlyg? (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 17 d. Sprendimo Paulo Nascimento Consulting, C?692/17, EU:C:2019:867, 38 punkt?).

37

Jei toks atlygis užtikrinamas, be kita ko, sumokant pal?kanas, negalima atmesti ir kit? atlygio form?. Taigi Teisingumo Teismas jau tur?jo prog? laikyti finansiniu sandoriu, prilygstan?iu paskolos suteikimui, taigi neapmokestinamu PVM pagal ši? nuostat?, prekį pirkimo finansavim? avansu mainais už šio finansavimo gav?jo gr?žinam? didesn? sum? (šiuo klausimu žr. 2019 m. geguž?s 15 d. Sprendimo Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, 47 ir 48 punktus).

38

Kiek tai susij? su gin?u pagrindin?je byloje, iš to, kas min?ta, matyti, kad aplinkyb?, jog Franck n?ra bankas ar finans? ?staiga, nereiškia, kad toks paslaugos teikimas, kaip jos atliktas, negali b?ti laikomas paskolos suteikimu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punkt?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas d?l šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo už tok? paslaug? teikim? turi patikrinti, ar mokestis, kur? Franck gavo iš Konzum, yra atlygis už atitinkam? l?š? suteikim? šiai bendrovei.

39

Be to, neturi reikšm?s tai, kad suteiktos l?šos buvo gr?žintos ne Franck, o faktoringo bendrov?ms. Iš ties?, kaip savo rašytin?se pastabose pažymi Komisija, pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punkt? šis neapmokestinimas nesiejamas su pareiga gr?žinti paskol? j? suteikusiam asmeniui.

40

Kalbant vis? pirma apie PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nurodytus neapmokestinimo atvejus, reikia priminti, kad pagal ši? nuostat? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM sandori?, be kita ko, „d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvartini? dokument?“.

41

Kaip jau nusprend? Teisingumo Teismas, šie sandoriai, ?skaitant susijusius su „kitais apyvartiniais dokumentais“, priklauso finansini? sandori? sri?iai ir yra susij? su, be kita ko, mok?jimo priemon?mis, kuri? veikimo b?das apima pinig? perdavim? (šiuo klausimu žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo Granton Advertising, C?461/12, EU:C:2014:1745, 36–38 punktus ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, 40 punkt?).

42

Kiek tai susij? su pagrindine byla, reikia konstatuoti, kad Konzum išduoti vekseliai yra „apyvartiniai dokumentai“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkt?, nes, kaip matyti iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, juose numatyta Konzum, kaip vekselio dav?jos, pareiga sumok?ti nurodyt? sum? tur?tojui j? mok?jimo dien?.

43

Šios išvados nepaneigia aplinkybės, kad, priešingai šiai pareigai, Konzum sutartyse dėl minėtų vekselių buvo nurodyta kaip paskolos davėja, o Franck kaip gavėja.

44

Iš tiesų reikia priminti, kad, priešingai nei formalus sutarties šalių kvalifikavimas, atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę tikrovę yra esminis kriterijus siekiant taikyti bendrą PVM sistemą (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, 43 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

45

Kad toks paslaugos teikimas, kaip atliktas Franck, galėtų būti laikomas sandoriu, susijusiu su kitais apyvartiniais dokumentais, neapmokestinamu pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą, šis teikimas turi sudaryti bendrai vertinamą atskirą visumą, atliekančią tokio sandorio konkrečias ir esmines funkcijas. Šiuo atveju reikia atskirti neapmokestinamas paslaugas, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvą, nuo vien fizinio ar techninio paslaugos teikimo (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 39 punktą ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 40 punktą).

46

Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad paslaugos teikimas, kurį sudaro lėšų suteikimas, buvo neatsiejamai susijęs su vekselių išdavimu, nes Franck, perdavusi juos faktoringo bendrovėms, iš jų gautas sumas suteikė Konzum. Kadangi Franck buvo sutarčių dėl vekselių šalis, atrodo, kad ji vykdė su jais susijusio sandorio konkrečias ir esmines funkcijas, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

47

Todėl patikrinus reikia manyti, kad toks paslaugos teikimas, kaip nurodytas šio sprendimo 29 punkte, yra sandoris, susijęs su kitais apyvartiniais dokumentais, neapmokestinamais PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą.

48

Vis dėlto savo rašytinėse pastabose Kroatijos vyriausybė teigė, kad Franck atliktas paslaugos teikimas yra skolų išieškojimas, kuriam pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą netaikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas. Šiuo klausimu Franck veikė kaip faktoringo bendrovė ir Konzum tarpininkė, nes ji perėmė Konzum skolą ir perdavė ją šioms bendrovėms išpirkti, sau, kaip skolos garantui, pasilikusi skolininko atsipareigojimą nevykdymo riziką.

49

Šiems argumentams negalima pritarti.

50

Iš tiesų, nors sandoris, kai tokio subjekto perka skolas ir prisiima skolininko atsipareigojimą nevykdymo riziką už mokestį, aiškiai yra skolos išieškojimas, kuriam netaikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, 80 punktą), vis dėlto paaiškėjo, o tai dar turi

patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad šiuo atveju Franck nei ?vykd? tok? sandor?, nei veik? kaip faktoringo bendrovi? tarpinink? šiuo klausimu. Veikiau atvirkš?iai – iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad Konzum mokest?, kur? ji gavo, sumok?jo kaip atlyg? už l?š? suteikim?. Be to, Franck sumok?jo šioms bendrov?ms pal?kanas ir padeng? išlaidas, kurias v?liau jai gr?žino Konzum.

51

Be to, neapmokestinimo PVM tikslais neturi reikšm?s Kroatijos vyriausyb?s nurodyta aplinkyb?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamo sandoriu siekta apeiti Kroatijos bank? reglamentavim?, draudžiant? bankams suteikti paskolas tokiai bendrovei kaip Konzum d?l jos ?siskolinimo koeficiento.

52

Iš ties? pagal suformuot? jurisprudencij? mokes?i? neutralumo principas PVM rinkimo srityje draudžia bendr? neteis?t? sandori? ir teis?t? sandori? diferenciacij? (2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo The Rank Group, C?259/10 ir C?260/10, EU:C:2011:719, 45 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Taigi PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktuose numatyto neapmokestinimo tikslais negalima atsižvelgti ? galim? pagrindin?je byloje nagrin?jamo sandorio neteis?tum?.

53

Atsižvelgiant ? visa tai, kas min?ta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktai turi b?ti aiškinami taip, kad šiose nuostatose numatyti neapmokestinimo PVM atvejai, susij? su atitinkamai paskolos suteikimu ir sandoriais d?l kit? apyvartini? dokument?, taikomi sandoriui, kur? sudaro vieno apmokestinamojo asmens suteikimas už mokest? kitam apmokestinamajam asmeniui l?š?, gaut? iš faktoringo bendrov?s perdavus jai antrojo apmokestinamojo asmens išduot? veksel?, kai pirmasis apmokestinamasis asmuo laiduoja, kad su?jus šio vekselio apmok?jimo terminui faktoringo bendrovei bus gr?žintos l?šos.

D?l bylin?jimosi išlaid?

54

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktai turi b?ti aiškinami taip, kad šiose nuostatose numatyti neapmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu atvejai, susij? su atitinkamai paskolos suteikimu ir sandoriais d?l kit? apyvartini? dokument?, taikomi sandoriui, kur? sudaro vieno apmokestinamojo asmens suteikimas už mokest? kitam apmokestinamajam asmeniui l?š?, gaut? iš faktoringo bendrov?s perdavus jai antrojo apmokestinamojo asmens išduot? veksel?, kai pirmasis apmokestinamasis asmuo laiduoja, kad su?jus šio vekselio apmok?jimo terminui faktoringo bendrovei bus gr?žintos l?šos.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: kroat?.