

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2022. gada 6. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Atbrīvojumi – 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Kredītu piešķiršana – Pakārtotais līdzdalības līgums

Lietā C-250/21

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija) iesniegusi ar 2020. gada 27. oktobra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2021. gada 21. aprīlī, tiesvedībā

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

pret

O. Fundusz Inwestycyjny Zamknięty reprezentowany przez O S.A.,

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Likurgs [*C. Lycourgos*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*], J. C. Bonišo [*J. C. Bonichot*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] un O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*] (referente),

ģenerālvokāte: L. Medina,

sekretāre: M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemot vērtē rakstveida procesu un 2022. gada 24. marta tiesas sēdī,

ģemot vērtē atbildes, ko snieguši:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej vērdē – B. Kołodziej, D. Pach un T. Wojciechowski,
- Polijas valdības vērdē – A. Kramarczyk –Szaadzińska un B. Majczyńska, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērdē – A. Armenia, B. Sasinowska un M. Siekierzyńska, pārstāves,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2022. gada 12. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (Valsts nodokļu administrācijas direktors, Polija; turpmāk tekstā – “nodokļu iestāde”) un *O. Fundusz Inwestycyjny Zamknięty reprezentowany przez O S.A.* (turpmāk tekstā – “fonds O”) par pakalpojumu, kas sniegti atbilstoši pakārtotās līgumdarījuma līgumam, kvalificēšanu atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) nolīk.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās.”

4 Šīs direktīvas 24. panta 1. punktā ir noteikts:

“Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

5 Saskaņā ar tās pašas direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktu:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) Kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu.”

Valsts tiesības

Likums par PVN

6 2004. gada 11. marta *ustawa o podatku od towarów i usług* (Likums par preču un pakalpojumu nodokli; 2004. gada *Dz. U.*, Nr. 54, 535. pozīcija) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 43. panta 1. punktā ir noteikts:

“No nodokļa atbrīvo:

[..]

38) kredītu vai naudas aizdevumu piešķiršanas pakalpojumus un starpniecības pakalpojumus, kas saistīti ar kredītu vai naudas aizdevumu piešķiršanas pakalpojumiem, kā arī kredītu vai naudas aizdevumu administrēšanu, ko veic persona, kura piešķir šo kredītu vai šo aizdevumu;

39) pakalpojumus, kas saistīti ar drošības naudu, garantiju un citu nodrošinājumu finanšu un apdrošināšanas darījumiem, un starpniecības pakalpojumus, kas attiecas uz šiem pakalpojumiem, kā arī kredīta garantiju pārvaldību, ko veic iestāde, kas piešķir šos kredītus vai šos aizdevumus

[..].”

Likums par ieguldījumu fondiem un alternatīvo ieguldījumu fondu pārvaldīšanu

7 2004. gada 27. maija *ustawa o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi* (Likums par ieguldījumu fondiem un alternatīvo ieguldījumu fondu pārvaldīšanu) (2004. gada Dz. U., Nr. 146, 1546. pozīcija) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 183. panta 4. punkts ir paredzēts:

“Līgumā par visu to maksājumu nodošanu fondam, kurus vērtpapārošanas iniciators vai vērtpapārotu prasījumu iesniedzējs ir saņēmis no noteikta debitora parādu kopuma vai no konkrētiem debitora parādiem (pakārtotas līdzdalības līgums), ir jāietver šo personu pienākums nodot fondam:

- 1) visus ienākumus no vērtpapārotiem debitora parādiem kopumā;
- 2) visu vērtpapāroto debitora parādu pamatsummas;
- 3) summas, kas iegūtas, realizējot vērtpapārotu debitora parādu nodrošinājumu, ja vērtpapārošanas iniciators vai vērtpapārotu debitora parādu iesniedzēja apmierināšana ir notikusi, realizējot nodrošinājumu.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

8 Fonds O ir nestandartizētas vērtpapārošanas fonds Likuma par ieguldījumu fondiem un alternatīvo ieguldījumu fondu pārvaldīšanu redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietā, 183. un nākamā pantu izpratnē. Tā kā tas plānoja noslēgt pakārtotas līdzdalības līgumus ar bankām vai ieguldījumu fondiem, tas iesniedza Polijas finanšu ministram līgumu sniegt nodokļu nolikumu par Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 38. un 39. apakšpunkta interpretāciju, lai noskaidrotu, vai pakalpojumiem, kas tam būtu jāsniedz kā pakārtotas līdzdalības līguma daļēnīkam saskaņā ar šiem līgumiem, var tikt piemērots atbrīvojums no PVN saskaņā ar šo tiesību normu.

9 Fonds O uzskata, ka, noslēdzot pakārtotas līdzdalības līgumu, iniciators apņemas nodot pakārtotajam daļēnīkam visus produktus, kas izriet no šādiem līgumiem noteiktajiem prasījumiem, apmaiņā pret līguma noteiktu finansiālu ieguldījumu, ko tas saņem no pārdējamajiem, sēkot no minētā līguma noslēgšanas brīža. Parāda vērtpapāri paliek iniciatora aktīvos. Starpība starp iniciatoram samaksāto finansiālo ieguldījumu un summu, ko pakārtotais līdzdalībnieks ir ieguvis līguma darbības laikā, ir viena atlīdzība. Tādējādi pakārtotas līdzdalības mehānisms atbilstot dubultai funkcijai, proti, pirmkārt, kredētinstrumenta funkcijai, jo iniciators saņem iepriekš likvidus līdzekļus apmaiņā pret savu apņemšanos nodot ieņēmumus no attiecīgajiem parādiem pakārtotajam līdzdalībniekam un, otrkārt, riska segšanai, ciktāl šie likvidie līdzekļi tiek atbrīvoti no aizdevuma riska, kas saistīts ar minētajiem parādiem.

10 Tātad fonds O uzskata, ka saskaņā ar pakārtotās līdzdalības līgumiem sniegtie pakalpojumi esot atbrīvoti no PVN, pamatojoties uz Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 38. un 39. apakšpunktu, vai nu kā kredētlīgumiem analogi finanšu instrumenti, vai kā pakalpojumi, kas nodrošina parādnieku maksātnespējas riska uzņemšanos.

11 Ar 2015. gada 30. decembra nodokļu nolikumu Polijas finanšu ministrs, gluži pretēji, uzskatīja, pirmkārt, ka pakārtotas līdzdalības līgums nevar tikt pielīdzināts kredētlīgumam, jo, pirmkārt, prasījums, kas ir līguma priekšmets, paliek iniciatora aktīvos, otrkārt, pakārtotas līdzdalības līguma atšķirība no kredētlīguma ir ietverta skaidra norāde par to līdzekļu izcelsmi, kuri tiks izmantoti, lai veiktu samaksu pakārtotajam līdzdalībniekam, un, treškārt, parādnieka

bankrota gadījumā pakārtotajam dalībniekam nav prasījuma tiesību pret iniciatoru attiecībā uz atlikušo parāda samaksu. Tādējādi pakārtotais līdzdalībass līgums, kura priekšmets ir līdzdalībass tiesības uz konkrētiem maksājumiem, kurus iniciators apņemas nodot pakārtotajam līdzdalībniekam, neietverot ar Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 38. apakšpunktu ietvertajam darbības mērķa salīdzināmas darbības.

12 Turklāt Polijas finanšu ministra ieskatā, ja pakārtotais līdzdalībnieks sniedz savus pakalpojumus, iniciatoram netiek sniegta nekāda drošības nauda, garantija vai cits nodrošinājums, tādēļ uz viņa darbības neattiecas arī Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 39. apakšpunkts.

13 Līdz ar to, pēc finanšu ministra domām, uz fonda O līgumu sniegt nodokļu nolikumu aprakstītajiem darījumiem neattiecas neviens no PVN likuma 43. panta 1. punkta 38. un 39. apakšpunktu paredzētajiem atbrīvojumiem no PVN un tiem ir jāpiemēro 23 % pamatlīdzība.

14 Fonds O vārsts *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Vojevodistes administratīvā tiesa Varšavā, Polija) ar prasību par 2015. gada 30. decembra nodokļu nolikumu.

15 Ar 2017. gada 25. maija spriedumu šī tiesa šo nolikumu atcēla. Tā nosprieda, ka pakārtotais līdzdalībass līgums ir finanšu instruments, kas ir pielīdzināms kredītlīgumiem, kuru galvenais mērķis ir finansēt iniciatoru un nodrošināt tam tīrītāju piekūvi kapitālam ar pienākumu to atmaksāt. Faktam, ka parāds paliek iniciatora aktīvos, neesot nozīmes attiecībā uz līguma ekonomisko mērķi. Apmēram pret līdzekļu nodošanu iniciatoram pakārtotais līdzdalībnieks gūstot ekonomisku priekšrocību ienākumu veidā, kas pārsniedz ieguldītā kapitāla summu. Šāds darījums esot atbrīvots no PVN saskaņā ar Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 38. apakšpunktu, jo tas atbilstot kredīta piešķiršanas būtiskajiem elementiem. Savukārt, tā kā saskaņā ar pakārtotās līdzdalībass līgumu iniciatoram netiek sniegta nekāda drošības nauda, garantija vai cits nodrošinājums, Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 39. apakšpunktu paredzētais atbrīvojums šajā gadījumā neesot piemērojams.

16 Nodokļu iestāde par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesai *Naczelný Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa, Polija).

17 Šī tiesa precizēja, ka ar Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 38. apakšpunktu Polijas tiesību aktos ir transponēts PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts.

18 Minētā tiesa uzskata, ka no ekonomiskā viedokļa tāds pakārtotais līdzdalībass līgums, kāds ir pamatlietā, ir finansēšanas pakalpojums, kura galvenais mērķis ir nodrošināt iniciatoram tīrītājam nodoto līdzekļu izmantošanu apmēram pret tīrītāju summu samaksu pakārtotajam līdzdalībniekam, kuras atbilst no attiecīgajiem parādiem izrietošo produktu vārtībai. Tādējādi pakārtotais līdzdalībass līgums esot pielīdzināms kredītlīgumam, saskaņā ar kuru aizņēmējs iegādājas līdzekļus no aizdevēja, ko tam ir tiesības izmantot pēc savas gribas, un apņemas tos atmaksāt līguma darbības laikā. Tāpat kā kreditors, pakārtotais līdzdalībnieks papildus izmaksātajam finansījumam saņem priekšrocību naudas plūsmas veidā, kas pārsniedz ieguldīto kapitālu.

19 Tomēr iesniedzējtiesa apgalvo, ka pakārtotais līdzdalībass līgumam piemīt dažas īpatnības, kas to atšķir no kredītlīguma un ko būtībā nodokļu nolikuma ir uzsvēris Polijas finanšu ministrs. Tādējādi tai ir šaubas par to, vai šīs īpatnības PVN mērķiem neapjauj kvalificēt pakārtotais līdzdalībass līgumus par "kredītlīgumiem".

20 Šādos apstākļos *Naczelný Sąd Administracyjny* (Augstākā administratīvā tiesa) nolikuma

apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums darījumiem, kas saistīti ar kredītu piešķiršanu, kredītu starpniecību vai kredītu pārvaldīšanu, ir piemērojams pamatlietā aprakstītajam pakārtotais līdzdalības līgumam?”

Par prejudiciālo jautājumu

21 Vispirms ir jānorāda – kaut arī prejudiciālajam jautājumam formāli ir minēti trīs darījumi, kas ir atbrīvoti no PVN atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktam, proti, kredīta piešķiršana, starpniecība un pārvaldīšana, no līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu izriet, ka iesniedzējtiesas šaubas galvenokārt attiecas uz pakārtotais līdzdalības līguma iespējamo kvalificēšanu par “kredīta piešķiršanu” šīs tiesību normas izpratnē.

22 Šādos apstākļos uzdotais jautājums ir jāsaprot tādējādi, ka ar to būtībā tiek vaicāts, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka kredīta piešķiršanas jēdziens šīs tiesību normas izpratnē ietilpst pakalpojumi, ko pakārtotais līdzdalībasnieks sniedz saskaņā ar pakārtotais līdzdalības līgumu un kas izpaužas kā finansiāla ieguldījuma nodošana iniciatora rīcībā apmaiņā pret ienākumu no šajā līgumā norādītajiem periodiem, kuri paliek iniciatora aktīvos, pārskaitīšanu.

23 Lai sniegtu lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai, jāpārbauda, pirmkārt, vai šādi pakalpojumi ietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā.

24 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka PVN uzliek pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās.

25 Šajā ziņā jāatgādina, ka pakalpojumu sniegšana tiek veikta “par atlīdzību” šīs tiesību normas izpratnē un tādējādi tā ir apliekama ar PVN tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un nodokļa maksātāja saņemto atlīdzību. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskās attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemta samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmēja sniegto pakalpojumu (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pakārtotā līdzdalībasnieka līguma ietvaros pakārtotais līdzdalībasnieks un iniciators attiecībā uz pirmo minēto savstarpēji apņemas nodot iniciatora rīcībā finansiālu ieguldījumu un, attiecībā uz otro – nodot pakārtotajam līdzdalībasniekam ienākumus no minētajā līgumā noteiktajiem periodiem, vienlaikus saglabājot savos aktīvos par daļu vērtpapirus. Iniciators saņem pakalpojumu apmaiņā pret atlīdzību, kas atbilst starpībai starp ienākumu no periodiem provizorisks vērību un to finansiāla ieguldījuma summu, ko pārskaita pakārtotais līdzdalībasnieks.

27 Tāpēc jāuzskata, kā enerģētiskā advokāte ir norādījusi secinājumā 40. punktā, ka pakārtotā līdzdalībasnieka sniegtie pakalpojumi, pamatojoties uz to, ka pakārtotais līdzdalības līgumu kā pamatlietā aplūkots, ir pakalpojumi, kas sniegti “par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

28 Lai noteiktu, vai pakalpojums ir sniegts par atlīdzību, nav nozīmes tam, ka šāda atlīdzība neizpaužas kā komisijas maksas samaksa vai specifisku izdevumu samaksa (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 29. punkts un tajā minētā judikatūra). No

t? izriet, ka šaj? gad?jum? atl?dz?bas, kas izmaks?ta pak?rtotajam l?dzdal?bniekam, forma neietekm? to, vai vi?a pakalpojums ir vai nav par atl?dz?bu.

29 Turkl?t, lai gan Tiesa, protams, ir atzinusi, ka komersants, kurš uz savu risku ieg?d?jas nedrošus par?dus par cenu, kas ir zem?ka par to nomin?lv?rt?bu, nesniedz pakalpojumu “par atl?dz?bu” Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) 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 1977, L 145, 1. lpp.) izpratn?, ja starp?ba starp šo par?du nomin?lv?rt?bu un to pirkuma cenu atspogu?o attiec?go par?du faktisko ekonomisko v?rt?bu to nodošanas br?d? (spriedums, 2011. gada 27. oktobris, *GFKL Financial Services*, C?93/10, EU:C:2011:700, 26. punkts), tom?r pamatliet? pak?rtotais l?dzdal?bnieks uz savu risku neieg?st nedrošus par?dus par cenu, kas ir zem?ka par to nomin?lv?rt?bu. Turkl?t, k? atbild? uz Tiesas uzdotajiem jaut?jumiem preciz? ar? nodok?u iest?de, ?emot v?r? pak?rtot?s l?dzdal?bas l?guma ?patn?bas, iniciatora r?c?b? nodot? finansi?l? ieguld?juma summa parasti tiek noteikta cit?di nek? cena, ko cesion?rs samaks?jis par par?du cesiju.

30 Otrk?rt, j?p?rbauda, vai pak?rtota l?dzdal?bnieka pakalpojumi ietilpst kred?ta pieš?iršanas j?dzien? PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?. Šaj? zi?? vispirms j?atg?dina, ka PVN direkt?vas 135. panta 1. punkt? paredz?tie 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? daž?d?s dal?bvalst?s (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C?801/19, EU:C:2020:1049, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 J?dzieni, kas tiek lietoti, lai raksturotu šos 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, kuru nodok?a maks?t?js sniedz par atl?dz?bu (spriedums, 2020. gada 17. decembr?, *Franck*, C?801/19, EU:C:2020:1049, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32 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 šaur?s interpret?cijas pras?ba nenoz?m?, ka min?taj? ties?bu norm? nor?d?to atbr?vojumu defin?šan? lietotie j?dzieni ir j?interpret? t?, ka atbr?vojumi zaud? savu iedarb?bu (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C?801/19, EU:C:2020:1049, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33 Attiec?b? tostarp uz PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktu j?atg?dina, ka kred?ta pieš?iršana š?s ties?bu normas izpratn? noz?m? it ?paši kapit?la nodošanu r?c?b? par atl?dz?bu (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C?801/19, EU:C:2020:1049, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Šaj? zi?? no judikat?ras izriet, ka, lai gan š? atl?dz?ba princip? tiek nodrošin?ta, maks?jot procentus, citi atl?dz?bas veidi neliedz kvalific?t dar?jumu k? kred?ta pieš?iršanu PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?. Tiesa jau ir nospriedusi, ka finanšu dar?jums, kas l?dzin?s kred?ta pieš?iršanai un t?tad ir atbr?vots no PVN saska?? ar šo ties?bu normu, ir finans?jums pirms pre?u ieg?des, pret? sa?emot š? finans?juma sa??m?ja atmaks?t?s summas palielin?jumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 15. maijs, *Vega International Car Transport and Logistic*, C?235/18, EU:C:2019:412, 47. un 48. punkts).

35 Turkl?t atbilstoši min?tajai ties?bu normai no nodok?a atbr?votie dar?jumi ir defin?ti nevis atkar?b? no pakalpojuma sniedz?ja vai sa??m?ja, bet gan atkar?b? no sniegto pakalpojumu rakstura, un t?d?j?di šo atbr?vojumu piem?rošana nav atkar?ga no subjekta, kas sniedz šos pakalpojumus, statusa. T?tad formul?jumu “kred?ta pieš?iršana” PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn? nevar attiecin?t tikai uz banku un finanšu iest?žu pieš?irtiem aizdevumiem un kred?tiem (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C?801/19,

EU:C:2020:1049, 34. un 35. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

36 Šaj? gad?jum? š?iet – un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, ka pakalpojums, ko pak?rtots l?dzdal?bnieks sniedz iniciatoram atbilstoši starp tiem nosl?gtajam l?gumam, ir viens pakalpojums, kas b?t?b? ir kapit?la p?rskait?šana pret atl?dz?bu. J?p?rbauda, vai, v?rt?jot visaptveroši, š?dam pakalpojumam ir “kred?ta pieš?iršanas” raksturs PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn?.

37 Šaj? zi??, k? tas ir preciz?ts š? sprieduma 26. punkt?, ar pak?rtota l?dzdal?bnieka l?gumu no t? nosl?gšanas br?ža pak?rtotais l?dzdal?bnieks nodod kapit?lu iniciatoram apmai?? pret atl?dz?bu, kas izpaužas k? starp?ba starp kapit?lu, kas samaks?ts iniciatoram, un summ?m, ko pak?rtotais l?dzdal?bnieks sa?em pak?rtot?s l?dzdal?bas l?guma darb?bas laik? k? ien?kumus no šaj? l?gum? nor?d?tajiem par?diem. T? k? par?da v?rtspap?ri paliek iniciatora akt?vos, pak?rtotajam l?dzdal?bniekam nav ties?bu celt pras?bu pret p?d?jo min?to attiec?go par?du par?dnieku bankrota gad?jum?.

38 Apst?klis, ka pak?rtots l?dzdal?bnieks ir pak?auts iesp?jamiem zaud?jumiem un t?d?j?di uz?emas kred?ta risku, ir rakstur?gs jebkuram kred?ta pieš?iršanas dar?jumam, neatkar?gi no t?, vai šis risks izriet no t?, ka par?dnieki nav samaks?juši par?dus, kuru ie??mumi tiem tiek nodoti, vai no t? tieš? l?gumpartnera maks?tnesp?jas.

39 T?pat garantiju, kas sniegtas par labu pak?rtotajam l?dzdal?bniekam, neesam?bai nav izš?irošas noz?mes, kvalific?jot attiec?go pak?rtot? l?dzdal?bnieka l?gumu k? kred?ta pieš?iršanas dar?jumu. Proti, kred?triska mazin?šanas pas?kumi, kas parasti sast?v no garantiju – kas saist?tas ar nekustamo ?pašumu vai citu – sniegšanas, var atš?irties atkar?b? no finans?šanas veida un nav b?tiski š?dai kvalifik?cijai, jo t? ir atkar?ga tikai no divu š? sprieduma 33. punkt? atg?din?to elementu, proti, kapit?la nodošanas r?c?b? un atl?dz?bas p?rskait?šanas, izpildes.

40 T?tad tas, ka pak?rtota l?dzdal?bnieka r?c?b? nav nek?du pras?bu pret iniciatoru, ja par?dnieki, kuru par?di tam ir nodoti, nepilda savas saist?bas, un tas, ka par?da v?rtspap?ri paliek iniciatora akt?vos, vai ar? tas, ka kapit?la izcelsme, kurš tiek izmantots, lai samaks?tu pak?rtotajam l?dzdal?bniekam, ir min?ta pak?rtotas l?dzdal?bas l?gum?, neietekm? s?kotn?j? pak?rtot?s l?dzdal?bas kapit?l? dar?juma b?t?bu, kas ir s?kotn?jo aizdevumu finans?šana.

41 Š?da kred?ta pieš?iršanas j?dziena PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn? interpret?cija, ar kuru netiek apšaub?ts kop?jai PVN sist?mai rakstur?gais nodok?u neitralit?tes princips, atbilst š?s ties?bu normas m?r?im, kas tostarp ir nov?rst pat?ri?a kred?ta izmaksu pieaugumu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2011. gada 10. marts, *Skandinaviska Enskilda Banken*, C?540/09, EU:C:2011:137, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka kred?ta pieš?iršanas j?dzien? š?s ties?bu normas izpratn? ietilpst pakalpojumi, ko pak?rtots l?dzdal?bnieks sniedz saska?? ar pak?rtotas l?dzdal?bas l?gumu un kas izpaužas k? finansi?la ieguld?juma nodošana iniciatora r?c?b? apmai?? pret ien?kumu no šaj? l?gum? nor?d?tajiem par?diem, kuri paliek iniciatora akt?vos, p?rskait?šanu.

Par ties?šan?s izdevumiem

43 Attiecībā uz pamatlīdumu pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesāšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts

ir jāinterpretē tādējādi, ka:

kredīta piešķiršanas jēdzienā šīs tiesību normas izpratnē ietilpst pakalpojumi, ko pakārtots līdzdalībnieks sniedz saskaņā ar pakārtotas līdzdalības līgumu un kas izpaužas kā finansiāla ieguldījuma nodošana iniciatora rīcībā apmaiņā pret ienākumu no šādiem līgumiem norādītajiem periodiem, kuri paliek iniciatora aktīvos, pārskaitīšanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.