

## Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2024. gada 18. aprīlī (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Piemērošanas joma – Saimnieciskā darbība – Pakalpojumu sniegšana – 135. pants – Atbrīvojumi attiecībā uz citām darbībām – Kredītu piešķiršanas darījumi – Ieņēmumu mantas pārdošana izsolē – Vienots pakalpojums – Atsevišķi un neatkarīgi pakalpojumi – Pakalpojuma kā galvenā pakalpojuma vai papildpakalpojuma raksturs

Lietā C-89/23

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle) iesniegusi ar līgumu, kas pieņemts 2023. gada 25. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 16. februārī, tiesvedībā

### ***Companhia União de Crédito Popular SA***

pret

### ***Autoridade Tributária e Aduaneira,***

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*] un M. L. Arasteja Saņa [*M. L. Arastey Sahún*] (referente),

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

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

ģemot vārā rakstveida procesu,

ģemot vārā apsvērumus, ko snieguši:

– Portugāles valdības vārā – *P. Barros da Costa, R. Campos Laires* un *A. Rodrigues*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārā – *M. Afonso* un *M. Herold*, pārstāvji,

ģemot vārā pāc ģenerālvokātes uzklaušāšanas pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## **Spriedums**

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo 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 tiesvedību starp *Companhia União de Crédito Popular SA* (turpmāk tekstā – “CUCP”), no vienas puses, un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle), no otras puses, par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu par darījumiem, kas saistīti ar tirdzniecības mantas pārdošanu izsolē, kas izmantota par nodrošinājumu aizdevuma izsniegšanas pret šo līguma ietvaros.

### **Atbilstošās tiesību normas**

#### **Savienības tiesības**

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otro daļu:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgajam precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”

4 Šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā ir paredzēts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tirdzniecība;

[..]

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

5 Minētās direktīvas 73. pantā ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

6 Šīs pašas direktīvas 78. pantā ir noteikts:

“Summa, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iepakojšanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs iekasē no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja.

Piemērojot pirmās daļas b) punktu, dalībvalstis var par papildu izdevumiem uzskatīt izdevumus, par kuriem pastāv atsevišķa vienošanās.”

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

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

b) kred?ta pieš?iršanu un kred?ta starpniec?bu, k? ar? kred?ta p?rvaldi, ko veic persona, kura pieš?ir kred?tu.”

### **Portug?les ties?bas**

#### *Civilkodekss*

8 *Código Civil* (Civilkodekss) 666. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“??la dod kreditoram ties?bas uz sava pras?juma, k? ar? – attiec?g? gad?jum? – procentu samaksu ar priorit?r?m ties?b?m attiec?b? pret citiem kreditoriem, izmantojot par?dniekam vai trešai personai piederošas noteiktas kustamas lietas v?rt?bu vai pras?jumu vai citu ties?bu, uz kur?m neattiecas hipot?ka, v?rt?bu.”

9 Atbilstoši š? kodeksa 1142. pantam:

“Aizdevums ir l?gums, ar kuru viena puse nodod otrai pusei naudu vai citu aizvietojamu lietu, un otrai pusei ir pien?kums atdod t?da paša veida un labuma lietu.”

10 Min?t? kodeksa 1150. pant? ir noteikts:

“Aizdev?js var izbeigt l?gumu, ja aiz??m?js nesamaks? procentus samaksas termi??.”

#### *PVN kodekss*

11 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kodekss), redakcij?, kas ir piem?rojama pamatl?t? (turpm?k tekst? – “PVN kodekss”), 1. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts:

“Pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks?:

a) par pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu valsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas šaj? status?”.

12 Š? kodeksa 9. panta 27. punkta a) un b) apakšpunkt? ir noteikts:

“No nodok?a ir atbr?voti:

[..]

27) š?di dar?jumi:

a) kred?tu pieš?iršana un starpniec?ba jebk?d? form?, tostarp diskont?šanas un atk?rtotas diskont?šanas dar?jumi, k? ar? kred?tu administr?šana vai p?rvald?ba, ko veic persona, kura tos pieš??rusi;

b) garantiju, galvojumu un citu nodrošin?jumu starpniec?ba un to sniegšana, k? ar? kred?ta garantiju administr?šana vai p?rvald?ba, ko veic persona, kura t?s pieš??rusi”.

13 Minūtē kodeksa 16. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“1) Neskarot 2. un 10. punktā noteikto, nodokļa bāze attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas ir apliekama ar nodokli, atbilst atļauzībai, kura ir saņemta vai kura ir jāsāņem no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas.

[..]

5) Nodokļa bāze attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas ir apliekama ar nodokli, ietilpst:

a) nodokļi, nodevas un citi fiskāli maksājumi, izņemot pašu pievienotās vērtības nodokli;

b) debetāti papildu izdevumi, tādēļ tie, kas attiecas uz komisijas maksu, iepakojumu, transportu, apdrošināšanu un reklāmu uz klienta rēķina.

[..]”

*Dekrēts Nr. 365/99*

14 1999. gada 17. septembra *Decreto Lei n. o 365/99, estabelece o regime jurídico do acesso, do exercício e da fiscalização da actividade de prestamista* (Dekrēts Nr. 365/99, ar ko nosaka tiesisko regulējumu aizdevumu izsniegšanas pret šādu darbības uzsākšanai, veikšanai un uzraudzībai), redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem (turpmāk tekstā – “Dekrēts Nr. 365/99”), 1. panta 2. punktā ir noteikts:

“Par aizdevēja darbību tiek uzskatīta fiziskas vai juridiskas personas veikta aizdevumu izsniegšanas pret šādu darbību.”

15 Šis dekrēta 18. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ieņēmējam mantas vērtības dzēšanas priekšnosacījums ir maksājams pamatsummas, procentu un likumā noteiktu komisijas maksu samaksa.”

16 Atbilstoši dekrēta 20. panta 1. punktam:

“Gadījumā, ja saistībā neizpilde ir ilgāka par trim mēnešiem, vērtības priekšmetu var pārdot slēgtu aplokšņu iesniegšanas procedūrā, izsolā vai tieši pārdodot subjektam, kuriem ar likumu ir piešķirtas tiesības iegādāties noteiktu mantu.”

17 Šis panta dekrēta 23. pants ir paredzēts:

“1) Pārdošana izsolā notiek pārdošanas sludinājuma norādītajā dienā un laikā, klātesot civilās administrācijas pārstāvim.

2) Ieņēmēja manta tiek nodota ieinteresētajai personai, kura piedāvāusi visaugstāko cenu, pret attiecīgās summas nodrošinājumu.

3) Gadījumā, ja nav sniegts neviens iegādes piedāvājums, attiecīgā manta tiek paturēta pārdošanai citā izsolā vai slēgtu aplokšņu iesniegšanas procedūrā.”

18 Dekrēta Nr. 365/99 25. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“Pārdošanas izsolē cenai tiek piemērota komisijas maksa 11 % apmērā par labu aizdevējam.”

## **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

19 *CUCP* ir saskaņā ar Portugāles tiesību m dibināta sabiedrība, kas veic aizdevumu izsniegšanas pret ūlu darbību, kura izpaužas kā aizdevumu, kas nodrošina ar kustamu mantu, piešķiršana. Šī darbība ir atbrīvota no PVN saskaņā ar PVN kodeksa 9. panta 27. punkta a) apakšpunktu, kas attiecas uz kredītu piešķiršanas un starpniecības darījumiem.

20 Ja aizņēmēji neatgrieš atdevi vai ilgāk par trim mēnešiem kavē aizdotās summas atmaksu vai ar to saistīto procentu samaksu, *CUCP* veic šīs mantas pārdošanu izsolē. Šajā sakarā, pamatojoties uz Dekrētlikuma Nr. 365/99 25. pantu, saņem komisijas maksu par pārdošanu, kas tiek iekasēta no aizņēmēja. Saskaņā ar šo tiesību normu šīs komisijas maksas apmērs ir 11 % no mantas pārdošanas izsolē cenas.

21 Veicot nodokļu pārbaudi par 2010. un 2011. gadu, Nodokļu un muitas iestāde, pirmkārt, konstatēja, ka *CUCP* nav aplikusi komisijas maksas par pārdošanu ar PVN.

22 Otrkārt, tā uzskatīja, ka šīs komisijas maksas ir atļūdzība nevis par aizdevuma pret ūlu līguma papildpakalpojumu, bet gan no šī aizdevuma piešķiršanas neatkarīgu darījumu un ka tādējādi uz tām nevar attiecināt PVN kodeksa 9. panta 27. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu.

23 Tātad Nodokļu un muitas iestāde aplika minētās komisijas maksas ar PVN atbilstoši pamatlikmei un attiecīgi veica PVN summas, kas *CUCP* bija jāmaksā par 2010. un 2011. gadu, korekcijas attiecīgi par 107 124,33 EUR un 201 419,52 EUR.

24 2013. gada 6. maijā tā apstiprināja šīs korekcijas.

25 Ar 2014. gada 30. maija un 2014. gada 10. decembra lēmumiem Nodokļu un muitas iestāde noraidīja attiecīgi *CUCP* iesniegto sūdzību un augstākajam hierarhijas posmam iesniegto pārsūdzību, pamatojoties it īpaši uz to, ka iepriekš minētās mantas pārdošana izsolē ir nevis lūdzeklis, lai ar vislabākajiem nosacījumiem saņemtu aizdevēja galveno pakalpojumu, proti, aizdevumu pret ūlu, bet gan tā ir pašmērķis. Ēmot vērā judikatūru, kas izriet no 2008. gada 21. februāra sprieduma *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108), šī pārdošana nevarot tikt uzskatīta par šī galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu. Turklāt minētā pārdošana esot vienkārši mehānisms prasījumu piedziņai no aizņēmējiem, kas ļauj aizdevējam vērsties pret garantiju, kura sniegta, noslēdzot aizdevuma pret ūlu līgumu, un neesot šī līguma sastāvdaļa.

26 2015. gada 30. aprīlī *CUCP* cēla prasību *Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto* (Porto Administratīvā un nodokļu tiesa, Portugāle), kas to noraidīja. Pēc tam šī sabiedrība iesniedza pārsūdzību iesniedzējtiesā – *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa, Portugāle).

27 Pārdējā minētajā tiesā *CUCP* norādīja, pirmkārt, ka izsoles rīkošanu nevar nodalīt no aizdevuma pret ūlu, kura piešķiršana ir atbrīvota no PVN. Otrkārt, tā apgalvoja, ka komisijas maksa par pārdošanu, kuras likmi noteicis likumdevējs, ir nevis atļūdzība par pakalpojumu sniegšanu, bet gan tai ir nodevas raksturs.

28 Iesniedzējtiesa vispirms norāda, ka Dekrētlikuma Nr. 365/99 25. pantā paredzētās komisijas maksas mērķis ir atlīdzība aizdevējam par tās atbildību nodotās ieņēmumu mantas pārdošanas organizēšanu un īstenošanu. Līdz ar to tās uzskata, ka šai pārdošanas komisijas maksai, kas nav atlīdzība par sabiedrisko pakalpojumu sniegšanu, nav nodevas rakstura.

29 Attiecībā uz jautājumu, vai pārdošanai izsolī ir papildraksturs attiecībā pret aizdevuma pret ??lu līgumu, šī tiesa, ņemot vērā no 2021. gada 4. marta sprieduma *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2021:167) izrietošo judikatūru, uzskata, ka ieņēmumu mantas pārdošanas izsolī pakalpojumi nav daļa no kredīta piešķiršanas pakalpojumiem un tādēļ neveido vienotu darījumu ar tiem.

30 Proti, kredīta piešķiršanas pakalpojums varot tikt sniegts bez jebkādiem ierobežojumiem, pat ja ieņēmumu mantas pārdošanu uzņemtos trešā persona. Turklāt aizdevuma pret ??lu līgums ne materiāli, ne formāli neesot atkarīgs no subjekta, kas šī līguma neizpildes gadījumā pārdo iņēmumu mantu.

31 Iesniedzējtiesa tomēr norāda – ņemot vērā, ka valsts tiesību aktos ir reglamentēta ieņēmumu mantas pārdošana izsolī un šīs pārdošanas organizēšana ir uzticēta aizdevējam, nav izslēgtas, ka šī darbība var tikt kvalificēta kā aizdevuma piešķiršanas pret ??lu papildpakalpojums.

32 Šajos apstākļos *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Lai noskaidrotu, vai komisijas maksai 11 % apmērā [Dekrētlikuma Nr. 365/99 25. pants], kas saskaņā ar likumu pienākas kreditoram par ieņēmumu mantas pārdošanu, var piemērot [PVN] direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēto izņēmumu (kuram atbilst [PVN] kodeksa 9. panta 27. punkta a) apakšpunkts), vai var uzskatīt, ka ieņēmumu mantas pārdošana (Dekrētlikuma [Nr. 365/99] 19. un turpmākie panti), ja aizņēmums pārtrauc atmaksāt aizdevumu atbilstoši likumā paredzētajiem nosacījumiem, ir papildpakalpojums kreditora sniegtajiem pakalpojumiem (aizdevuma piešķiršana pret ??lu)?”

### **Par prejudiciālo jautājumu**

33 Ar savu vienīgo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ieņēmumu mantas pārdošanas izsolī organizēšanas pakalpojumiem ir papildpakalpojumu raksturs attiecībā pret galvenajiem pakalpojumiem, kas ir saistīti ar aizdevuma piešķiršanu pret ??lu šīs tiesību normas izpratnē, tādējādi to nodokļu režīms PVN jomā atbilst šiem galvenajiem pakalpojumiem piemērojamam režīmam.

34 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja darījumu veido virkne elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kādos šis darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai minētais darījums PVN mērķiem ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai viens vienots pakalpojums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 20. aprīlis, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C-282/22, EU:C:2023:312, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 It ?paši, lai gan no PVN direkt?vas 1. panta 2. punkta otr?s da?as izriet, ka parasti katrs dar?jums ir j?uzskata par atseviš?u un neatkar?gu, t?du dar?jumu, kas no ekonomisk? viedok?a ir tikai viens pakalpojums, nevar sam?ksloti sadal?t, lai neizkrop?otu PVN sist?mas darb?bu. Vienots pakalpojums past?v tad, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko nodok?a maks?t?js sniedz klientam, ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienu nedal?mu saimniecisku pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga (spriedums, 2023. gada 20. apr?lis, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C?282/22, EU:C:2023:312, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 Turkl?t noteiktos apst?k?os vair?ki pakalpojumi, kuri form?li ir noš?irti un kurus var?tu sniegt atseviš?i, un š?di tie var?tu tikt atseviš?i aplikti ar nodokli vai atbr?voti no t?, ir j?uzskata par vienotu dar?jumu, ja tie nav neatkar?gi (spriedums, 2023. gada 20. apr?lis, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C?282/22, EU:C:2023:312, 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 T? tas it ?paši ir tad, ja viena vai vair?kas sast?vda?as ir uzskat?mas par t?d?m, kas veido galveno pakalpojumu, kurpretim p?r?j?s sast?vda?as ir uzskat?mas par vienu vai vair?kiem papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas t?ds pats nodok?u rež?ms k? uz galveno pakalpojumu. Šaj? sakar? v?r? ?emamais krit?rijs ir tas, ka pakalpojumam nav autonoma m?r?a no vidusm?ra pat?r?t?ja viedok?a. T?d?j?di pakalpojums ir uzskat?ms par galven? pakalpojuma papildpakalpojumu tad, ja tas pats par sevi nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt galveno pakalpojumu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2023. gada 20. apr?lis, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C?282/22, EU:C:2023:312, 30. punkts, un 2023. gada 5. oktobris, *Deco Proteste – Editores*, C?505/22, EU:C:2023:731, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 LESD 267. pant? paredz?t?s sadarb?bas ietvaros valsts ties?m ir j?nosaka, vai konkr?tas lietas apst?k?os attiec?gais pakalpojums ir vienots pakalpojums, un šaj? zi?? j?veic visi gal?gie fakti v?rt?jumi (spriedums, 2023. gada 20. apr?lis, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, C?282/22, EU:C:2023:312, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tom?r Tiesai ir j?sniedz min?taj?m ties?m visas Savien?bas ties?bu interpret?cijas nor?des, kas var b?t lietder?gas taj?s iesniegto lietu izspriešanai (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C?801/19, EU:C:2020:1049, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39 Pamatlieta ir par t?das mantas p?rdošanu izsol?, kas ir ie??l?ta aizdevuma pret ??lu l?guma ietvaros, ja attiec?gais aiz??m?js nav izpild?jis savas aizdevuma l?gum? paredz?t?s saist?bas ilg?k nek? tr?s m?nešus. Iesniedz?jtiesa uzskata, ka fr?ze “kred?ta pieš?iršana un kred?ta starpniec?ba” PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratn? attiecas uz pakalpojumiem, kas saist?ti ar aizdevumu pieš?iršanu, kuri ir nodrošin?ti ar ie??l?tu kustamu mantu. Pat ja t? uzskata, ka pamatliet? pakalpojumi, kas ir saist?ti ar ie??l?t?s mantas p?rdošanas izsol? organiz?šanu, nevar tikt uzskat?ti par t?diem pakalpojumiem, kas nav nodal?mi no aizdevumu pret ??lu pieš?iršanas pakalpojuma, saist?b? ar kuru š? manta pilda garantijas funkciju, un t?tad tie neveido ar šiem aizdevumiem vienotu dar?jumu PVN m?r?iem, šai tiesai tom?r šaj? zi?? ir šaubas, jo valsts ties?bu aktos ir paredz?ts, ka ie??l?to pre?u p?rdošanas izsol? organiz?šana ir kred?ta dev?ja atbild?b?.

40 Attiec?b? uz PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktu j?atg?dina, ka kred?ta pieš?iršanu š?s ties?bu normas izpratn? it ?paši veido kapit?la nodošana r?c?b? par atl?dz?bu (spriedums, 2022. gada 6. oktobris, *O. Fundusz Inwestycyjny Zamkni?ty reprezentowany przez O.*, C?250/21, EU:C:2022:757, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 It ?paši min?taj? ties?bu norm? ietvertais j?dziens “kred?ta pieš?iršana un kred?ta starpniec?ba” ir j?interpret? plaši, t?d?j?di t? tv?rumu nevar attiecin?t tikai uz banku un finanšu iest?žu pieš?irtajiem aizdevumiem un kred?tiem (spriedums, 2020. gada 17. decembris, *Franck*, C?801/19, EU:C:2020:1049, 35. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Šaj? zi?? no judikat?ras izriet, ka, lai gan š? atl?dz?ba par kapit?la nodošanu r?c?b? saist?b? ar kred?ta pieš?iršanu 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?. Proti, Tiesa jau ir nospriedusi, ka finans?jums pirms pre?u ieg?des, pret? sa?emot š? finans?juma sa??m?ja atmaks?t?s summas palielin?jumu, ir 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 (spriedums, 2022. gada 6. oktobris, *O. Fundusz Inwestycyjny Zamkni?ty reprezentowany przez O*, C?250/21, EU:C:2022:757, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

43 Tom?r šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka j?dzieni, kas tiek lietoti, lai raksturotu PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?tos 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, 2022. gada 6. oktobris, *O. Fundusz Inwestycyjny Zamkni?ty reprezentowany przez O*, C?250/21, EU:C:2022:757, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 Šaj? zi??, neskarot gal?gos v?rt?jumus, kas saska?? ar š? sprieduma 38. punkt? min?to judikat?ru ir j?veic iesniedz?jtiesai, š?iet, ka ie??l?tas mantas p?rdošana izsol? p?c tam, kad ir beidzies tr?s m?nešu termi?š, kur? aiz??m?js nav izpild?jis savas l?gumsaist?bas, no vienas puses, un aizdevuma pret ??lu pieš?iršana, no otras puses, ir atseviš?i un neatkar?gi pakalpojumi saist?b? ar PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

45 Pirmk?rt, šie pakalpojumi ne p?c b?t?bas, ne ar? p?c formas nav atkar?gi viens no otra. No Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka pakalpojums, kas izpaužas k? kred?ta pieš?iršana, var?tu tikt sniegts t?d? paš? veid?, ja pamatliet? apl?kojam?s ie??l?t?s mantas p?rdošanu izsol? b?tu veikusi un organiz?jusi treš? persona.

46 Otrk?rt, k? to rakstveida apsv?rumos nor?da Eiropas Komisija, ie??l?tas mantas p?rdošana izsol? nevar tikt kvalific?ta k? aizdevuma pieš?iršanas pret ??lu parastais izn?kums. Gluži pret?ji, š? p?rdošana tiek veikta tikai gad?jum?, ja aiz??m?js nav izpild?jis savus pien?kumus, kas tam izriet no aizdevuma pieš?iršanas pret ??lu l?guma. Turkl?t no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem ar? izriet, ka aiz??m?js l?dz p?rdošanai izsol? var samaks?t pamatsummu un ar to saist?tos procentus, lai atg?tu ie??l?to mantu. T?tad pamatliet? apl?kojam? p?rdošana izsol? nevar tikt uzskat?ta par nenodal?mu no aizdevuma pret ??lu pieš?iršanas.

47 Trešk?rt, š?iet, ka ie??l?tas mantas p?rdošanai izsol? ir autonomis m?r?is sal?dzin?jum? ar aizdevuma pret ??lu pieš?iršanu. Protams, jau no aizdevuma pret ??lu l?guma rakstura izriet tas, ka aizdev?jam ir paredz?tas ties?bas realiz?t nodrošin?jumu, izmantojot ie??l?tas mantas piespiedu p?rdošanu, lai atg?tu pamatsummu un ar to saist?tos procentus. Tom?r š?ds apst?klis nevar tikt interpret?ts t?d?j?di, ka tas noz?m?, ka p?rdošanas izsol? pakalpojumam b?tu papildraksturs attiec?b? pret aizdevuma pieš?iršanu pret ??lu. Proti, lai gan š? p?rdošana attiecas uz š? aizdevuma pamatsummas un ar to saist?to procentu samaksu, no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka saska?? ar š? sprieduma 37. punkt? min?to judikat?ru t? ir nevis vienk?ršs veids, k? ar vislab?kajiem nosac?jumiem sa?emt ar min?t? aizdevuma pieš?iršanu saist?to pakalpojumu, bet gan pašm?r?is.

48 Ceturtk?rt, š?ds v?rt?jums par to, ka pakalpojumi, kas saist?ti ar ie??l?tas mantas



pārdošanas izsolu organizēšanu, ir atšķirīgi un neatkarīgi, atbilst prasībai, kā tas izriet no šī sprieduma 43. punkta, šauri interpretēt PVN direktīvas 135. panta 1. punktu paredzēto atbrīvojumu apzīmēšanai izmantotos formulismus.

49 Piektda, šādu vārtījumu nevar apšaubīt tas, ka pārdošanas izsolu organizēšana gadījumā, ja aizņēmjs nepilda savas saistības ilgāk nekā trīs mēnešus, kā arī komisijas maksas piešķiršana aizdevējam par summu, kas atbilst 11 % no mantas pārdošanas izsolu pirkuma cenas, ir attiecīgi paredzēta Dekrētikuma Nr. 365/99 20. panta 1. punkts un 25. pants. Proti, neskarot pārbaudi, kas jāveic iesniedzējtiesai, šīet, ka šī komisijas maksa nav atlīdzība nodevas formā par sabiedrisko pakalpojumu, bet tās vienīgais mērķis ir atlīdzināt aizdevējam par ieņēmējas mantas pārdošanas izsolu īstenošanu un organizēšanu.

50 Ēmot vārti iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ieņēmējas mantas pārdošanas izsolu organizēšanas pakalpojumiem nav papildpakalpojumu rakstura attiecībā pret galvenajiem pakalpojumiem, kas ir saistīti ar aizdevuma piešķiršanu pret šīlu šīs tiesību normas izpratnē, tādējādi to nodokļu režīms PVN jomā neatbilst šiem galvenajiem pakalpojumiem piemērojamam režīmam.

### **Par tiesīšanās izdevumiem**

51 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesīšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septiņi palāti) nospriež:

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

**ir jāinterpretē tādējādi, ka**

**ieņēmējas mantas pārdošanas izsolu organizēšanas pakalpojumiem nav papildpakalpojumu rakstura attiecībā pret galvenajiem pakalpojumiem, kas ir saistīti ar aizdevuma piešķiršanu pret šīlu šīs tiesību normas izpratnē, tādējādi to nodokļu režīms PVN jomā neatbilst šiem galvenajiem pakalpojumiem piemērojamam režīmam.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – portugāļu.