Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2020. gada 17. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojumi – 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts – Jēdzieni "kredītu piešķiršana" un "citi tirgojami dokumenti" – Salikti darījumi – Galvenais pakalpojums – Līdzekļu nodošana pret atlīdzību – Vekseļa nodošana faktoringa sabiedrībai un saņemtās naudas nodošana vekseļa devējam

Lietā C-801/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upravni sud u Zagrebu* (Zagrebas Administratīvā tiesa, Horvātija) iesniedza ar 2019. gada 15. oktobra lēmumu, kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 31. oktobrī, tiesvedībā

FRANCK d.d.*, *Zagreb

pret

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

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Vāls [*N. Wahl*], tiesneši A. Kumins [*A. Kumin*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents),

ģenerāladvokāts: Ž. Rišārs Delatūrs [*J. Richard de la Tour*],

sekretārs: M. Longars [*M. Longar*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 17. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *FRANCK d.d.*, *Zagreb* vārdā – *V. A. Batarelo*, *I. Dvojković*, *L. W. Vuchetich*, *T. Sadrić*, *M. K. Bohaček*, *I. B. Pavčić*, *F. Kraljičković* un *M. Opačak*, *odvjetnici*,

– *Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak* vārdā – *N. Biloglav*, kā arī *D. Štimac* un *K. Tudek*, pārstāvji,

– Horvātijas valdības vārdā – *G. Vidović Mesarek* un *M. Gregurić*, kā arī *B. Domitrović*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *M. Mataija*, kā arī *A. Armenia* un *N. Gossement*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – horvātu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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) un d) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *FRANCK d.d., Zagreb* (turpmāk tekstā – "*Franck*") un *Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrija, Administratīvo lietu dienests, turpmāk tekstā – "Finanšu ministrija") par to, kā tiek aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis (PVN), kurš piemērojams atlīdzībai, ko *Franck* ir saņēmis kā samaksu par *Konzum d.d.* rīcībā nodotajiem līdzekļiem, kuri iegūti no faktoringa sabiedrības, kam ir *Konzum d.d.* izdoti vekseļi, un kuru atmaksu *Franck* ir garantējusi.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punktā ir paredzēts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

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

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..]."

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punktā ir noteikts:

"Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 135. panta 1. punktu:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

[..]

d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu;

[..]."

Horvātijas tiesības

6 2013. gada 17. jūnija *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (Likums par PVN), (*Narodne novine*, *br*. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 un 115/16, turpmāk tekstā – "PVN likums") 40. panta 1. punktā ir paredzēts:

"No PVN ir atbrīvoti:

[..]

b) kredītu un aizdevumu piešķiršana, tostarp starpniecība šādos darījumos, un kredītu un aizdevumu pārvaldība, ja to veic persona, kas tos faktiski ir piešķīrusi;

[..]

d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar krājkontus, norēķinu vai pārvedumu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus pārvedamus instrumentus, izņemot parādu piedziņu;

[..]."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

7 *Franck*, komercsabiedrība, kura nodarbojas ar tējas un kafijas pārstrādi, laikposmā no 2013. gada 1. janvāra līdz 2017. gada 30. martam nodeva mazumtirdzniecības ķēdes *Konzum* rīcībā naudas līdzekļus, noslēdzot vienlaicīgi trīs veidu līgumus.

8 Pirmkārt, saskaņā ar tā saukto "aizdevuma līgumu" *Konzum*, kas tika norādīta kā aizdevējs, izdeva vekseli *Franck*, kura tika norādīta kā aizņēmējs un kura apņēmās atdot *Konzum* šajā vekselī norādīto naudas summu skaidrā naudā.

9 Otrkārt, saskaņā ar līgumu, sauktu "parādu cesijas līgumu", kura parakstītāji bija *Franck*, *Konzum* un faktoringa sabiedrība, *Franck* nodeva šo vekseli pēdējai minētajai, kas ar darījumu, kurš tika kvalificēts kā "apgrieztais faktorings", 95 % līdz 100 % no vekselī norādītās summas samaksāja *Franck*, kas šo summu pārskaitīja uz *Konzum* kontu, vienlaikus rīkojoties kā šā vekseļa galvotājs.

10 Treškārt, ar līgumu, sauktu par "komerciālās sadarbības līgumu", *Konzum* apņēmās atmaksāt *Franck* procentus un izmaksas saskaņā ar faktoringa sabiedrības izrakstīto rēķinu, kā arī samaksāt tai atlīdzību 1 % apmērā no vekselī norādītās summas.

11 Pārbaudes laikā kompetentā nodokļu iestāde konstatēja, ka minētā atlīdzība rēķinā bija norādīta bez PVN. Uzskatīdama, ka tā nav atbrīvota no PVN, par laikposmu no 2013. gada līdz 2017. gadam šī administrācija aprēķināja PVN parādu 15 060 808,80 Horvātijas kunu (HRK) (aptuveni 2 miljoni EUR) apmērā, kā arī nokavējuma procentus. Ar 2018. gada 28. jūlija lēmumu Finanšu ministrija noraidīja sūdzību, ko *Franck* bija iesniegusi par šo nodokļa paziņojumu.

12 Izskatot prasību par minēto lēmumu, *Upravni sud u Zagrebu* (Zagrebas Administratīvā tiesa, Horvātija) norāda, ka, *Franck* ieskatā, tā būtībā ir sniegusi *Konzum* aizdevuma piešķiršanas pakalpojumu, kas saskaņā ar PVN likuma 40. panta 1. punkta b) apakšpunktu ir atbrīvots no PVN. Turklāt, tā kā vekseļi, ko bija izdevusi *Konzum*, ir pārvedams instruments šī 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē, *Franck* sniegtais pakalpojums esot atbrīvots no nodokļa arī saskaņā ar šo tiesību normu.

13 Atbilstoši šīs tiesas apgalvotajam Finanšu ministrija savukārt uzskata, ka *Franck* saņemtā atlīdzība esot maksa par parādu piedziņas pakalpojumu, attiecībā uz kuru *Franck* ir darbojusies kā starpnieks starp faktoringa sabiedrībām un *Konzum*; šāds pakalpojums atbilstoši PVN likuma 40. panta 1. punkta d) apakšpunktam nav atbrīvots no PVN. Finanšu ministrija līdz ar to uzskata, ka starp *Franck* un *Konzum* nav pastāvējušas nekādas kredītsaistības un attiecīgie darījumi arī nevar tikt kvalificēti kā to savstarpējs "faktorings", jo vekseļi nav bijuši izdoti, pamatojoties uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko būtu nodrošinājis *Franck*.

14 Šādos apstākļos *Upravni sud u Zagrebu* (Zagrebas Administratīvā tiesa, Horvātija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai naudas līdzekļu piešķiršanas pakalpojums, ko sniedz prasītāja, kas nav finanšu iestāde, iekasējot vienreizēju maksu 1 % apmērā no konkrētās summas, ir uzskatāms par "kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē, lai gan prasītāja līgumā formāli nav norādīta ka "aizdevējs"?

2) Vai vekselis jeb vērtspapīrs, ar ko vekseļa devējs apņemas izmaksāt konkrētu naudas summu personai, kura konkrētajā vērtspapīrā ir norādīta kā kreditors, vai personai, kura pēc tam ir ieguvusi šo vērtspapīru likumā paredzētajā kārtībā, ir uzskatāms par "citu tirgojamu dokumentu" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta nozīmē?

3) Vai prasītājas pakalpojums, kurš ir saistīts ar to, ka prasītāja par samaksu 1 % apmērā no vekselī norādītās summas, kuru tā iekasēja no vekseļa devēja, saņemto vekseli cedēja faktoringa sabiedrībai, bet no faktoringa sabiedrības saņemto summu cedēja vekseļa devējam un galvoja faktoringa sabiedrībai, ka vekseļa devējs samaksās no vekseļa izrietošo summu, kad tā kļūs maksājama, ir:
   a) no PVN atbrīvots pakalpojums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē [vai]
   b) no PVN atbrīvots pakalpojums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta nozīmē?"

Par Tiesas kompetenci

15 Pamatlieta attiecas uz laikposmu no 2013. gada 1. janvāra līdz 2017. gada 30. martam, savukārt Horvātijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai 2013. gada 1. jūlijā.

16 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības attiecībā uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī tikai no tās pievienošanās datuma Savienībai (spriedums, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Tā kā pamatlietas fakti daļēji ir radušies pēc minētā datuma, atbildes sniegšana uz prejudiciālajiem jautājumiem ietilpst Tiesas kompetencē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 3. jūlijs, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par prejudiciālajiem jautājumiem

18 Ar uzdotajiem jautājumiem, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās tiesību normās paredzētais atbrīvojums no PVN attiecīgi kredītu piešķiršanai un darījumiem ar citiem tirgojamiem dokumentiem attiecas uz darījumu, kurā nodokļa maksātājs par atlīdzību nodod citam nodokļa maksātājam līdzekļus, kas iegūti no faktoringa sabiedrības, kurai ir ticis izsniegts otrā nodokļu maksātāja izdots vekselis un kurai, iestājoties maksāšanas termiņam, pirmais nodokļa maksātājs garantē minētā vekseļa atmaksu.

19 Pirmkārt, attiecībā uz PVN direktīvas piemērojamību no šīs direktīvas 2. panta 1. punkta izriet, ka PVN ir jāmaksā tostarp par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kurš rīkojas kā tāds. Saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punkta pirmo daļu par nodokļa maksātāju tiek uzskatīta jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimnieciska rakstura darbību. Jēdziens "saimnieciskā darbība" šīs pašas direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā ražotāja, tirgotāja vai pakalpojumu sniedzēja jebkura darbība.

20 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka persona, kas saistībā ar kādu pastāvīgi veiktu saimniecisko darbību jau ir PVN maksātāja, ir jāuzskata par "nodokļa maksātāju" attiecībā uz jebkādu citu neregulāri veiktu saimniecisku darbību, ar nosacījumu, ka šī darbība ir "darbība" Direktīvas 2006/112 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17, EU:C:2019:867, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkotais darījums, kas izpaužas kā līdzekļu nodošana par atlīdzību, ir "saimnieciska darbība" PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē. Apstāklis, ka šis darījums neatbilst *Franck* pamatdarbībai, proti, tējas un kafijas pārstrādei, neizslēdz, ka šī sabiedrība, īstenodama minēto darījumu, ir rīkojusies savas saimnieciskās darbības ietvaros.

22 Otrkārt, ir jānorāda, ka pamatlietā aplūkoto darījumu, kā tas ir izklāstīts šā sprieduma 7.–10. punktā, veido virkne darījumu, kuros piedalās trīs juridiskas personas – proti, *Franck*, *Konzum* un kāda faktoringa sabiedrība –, īstenojot trīs atšķirīga veida līgumus.

23 Šajā ziņā, atbilstoši Tiesas judikatūrai, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai noteiktu, vai PVN nolūkos šis darījums ir divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kas formāli ir nošķirti un ko varētu sniegt atsevišķi – un šādi tie varētu tikt aplikti ar nodokli vai atbrīvoti no tā –, ir jāuzskata par vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Pakalpojums ir jāuzskata par vienotu pakalpojumu, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga. Turklāt tas tā ir arī tad, ja viens vai vairāki pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ja pārējie pakalpojumi veido vienu vai vairākus papildpakalpojumus tā, ka tie ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums. It īpaši pakalpojums ir uzskatāms par

papildpakalpojumu, nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā visērtāk saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu (spriedums, 2019. gada 4. septembris, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Šajā kontekstā ir jānorāda, pirmkārt, ka, lai noteiktu, vai darījums, kas ietver vairākus pakalpojumus, PVN mērķiem ir vienots darījums, Tiesa ņem vērā gan šī darījuma saimniecisko mērķi, gan pakalpojumu saņēmēju intereses (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Otrkārt, ir jāatgādina, ka sadarbības ietvaros, kas ieviesta ar LESD 267. pantu, valsts tiesām ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs konkrētajā gadījumā sniedz vienotu pakalpojumu, un ir jāizvērtē visi galīgi konstatētie fakti šajā sakarā. Savukārt Tiesai ir jāsniedz minētajām tiesām visi Savienības tiesību interpretācijas elementi, kas var būt lietderīgi tajās iesniegto lietu izskatīšanai (spriedums, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Konkrētajā gadījumā nav strīda, ka pamatlietā aplūkotā darījuma ekonomiskais mērķis bija apmierināt *Konzum* vajadzības pēc kapitāla, jo pēdējā minētā nevarēja aizņemties līdzekļus no finanšu iestādēm Horvātijā gan sava parāda līmeņa, gan arī grupas, kurā tā ietilpa, parāda apmēra dēļ.

29 No tā izriet – tomēr tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka *Franck* sniegtais galvenais pakalpojums ir tādu līdzekļu nodošana *Konzum* rīcībā, kurus *Franck* ir ieguvusi no faktoringa sabiedrības. Pārējie pakalpojumi, ko tā sniedza, pildot trīs veidu līgumus, kuros tā bija līgumslēdzēja puse, ir jāuzskata par šī galvenā pakalpojuma papildpakalpojumiem, kam nav no galvenā pakalpojuma neatkarīga mērķa.

30 Treškārt, attiecībā uz jautājumu, vai uz šādu pakalpojumu attiecas viens vai vairāki PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa, ir jāatgādina, kā tas izriet no pastāvīgās judikatūras, ka šie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā, ko kāda dalībvalsts piemēro citai personai (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Turklāt jēdzieni, kas tiek izmantoti, raksturojot PVN direktīvas 135. panta 1. punktā norādītos atbrīvojumus no nodokļa, ir jāinterpretē šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkāpes no vispārējā principa, ka ar PVN apliek katru pakalpojumu, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķiem un jāievēro kopējās PVN sistēmas pamatā esošās nodokļu neitralitātes principa prasības. Tādējādi šī šaurās interpretācijas prasība nenozīmē, ka minētajā normā norādīto atbrīvojumu definēšanā lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojumi zaudē savu iedarbību (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā), C-215/19, EU:C:2020:518, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāpārbauda, vai tāds pakalpojums kā šī sprieduma 29. punktā minētais ir uzskatāms par vienu no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunktā minētajiem no nodokļa atbrīvotiem darījumiem.

34 Runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir jāatgādina, pirmām kārtām, ka atbilstoši šai tiesību normai no nodokļa atbrīvotie darījumi ir definēti atbilstoši sniegto pakalpojumu raksturam, nevis atkarībā no pakalpojumu sniedzēja vai to saņēmēja, tāpēc šo atbrīvojumu no nodokļa piemērošana nav atkarīga no tās juridiskās personas statusa, kas sniedz pakalpojumus (spriedums, 2019. gada 15. maijs, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 It īpaši minētajā tiesību normā ietvertais jēdziens "kredīta piešķiršana un kredīta starpniecību" ir jāinterpretē plaši, tādējādi tā tvērumu nevar attiecināt tikai uz banku un finanšu iestāžu piešķirtajiem aizdevumiem un kredītiem. Atbalstu šādai interpretācijai sniedz arī PVN direktīvas izveidotās kopējās sistēmas mērķis, proti, nodrošināt nodokļu maksātājiem vienlīdzīgu attieksmi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 15. maijs, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412, 44. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

36 Otrām kārtām, no Tiesas judikatūras izriet, ka kredītu piešķiršana PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē tostarp ietver kapitāla nodošanu pret atlīdzību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 17. oktobris, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17, EU:C:2019:867, 38. punkts).

37 Lai arī šāda atlīdzība it īpaši tiek nodrošināta, saņemot procentu maksājumu, nevar izslēgt arī cita veida atlīdzību. Tādējādi Tiesai jau ir bijusi iespēja uzskatīt, ka tas ir finanšu darījums, kas līdzinās kredīta piešķiršanai un līdz ar to ir atbrīvots no PVN saskaņā ar minēto tiesību normu, priekšfinansējot preču iegādi, no šī finansējuma saņēmēja pretī saņemot lielāku atmaksāto summu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 15. maijs, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412, 47. un 48. punkts).

38 Attiecībā uz pamatlietu no iepriekš minētā izriet, ka apstāklis, ka *Franck* nav banku vai finanšu iestāde, neizslēdz, ka šī uzņēmuma sniegtais pakalpojums var tikt uzskatīts par kredītu piešķiršanu PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Iesniedzējtiesai, lai piemērotu šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu par šādu pakalpojumu, ir jāpārbauda, vai atlīdzība, ko *Franck* saņēma no *Konzum*, ir maksa par attiecīgo līdzekļu nodošanu tās rīcībā.

39 Turklāt nav nozīmes, ka rīcībā nodotie līdzekļi tika atmaksāti nevis *Franck*, bet faktoringa sabiedrībām. Kā Komisija ir norādījusi savos rakstveida apsvērumos, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētais atbrīvojums no nodokļa nav pakārtots pienākumam atmaksāt kredītus personai, kura tos ir piešķīrusi.

40 Runājot par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šīs tiesību normas noteikumiem dalībvalstis no nodokļa atbrīvo darījumus, kas skar "noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus".

41 Kā Tiesa ir nospriedusi, minētie darījumi, tostarp tie, kas attiecas uz "citiem tirgojamiem dokumentiem", ietilpst finanšu darījumu jomā un attiecas it īpaši uz maksājumu instrumentiem, kuru darbības veids ir saistīts ar naudas pārskaitījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 12. jūnijs, *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, 36.–38. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 40. punkts).

42 Attiecībā uz pamatlietu ir jāuzskata, ka *Konzum* izdotie vekseļi ir "tirgojami dokumenti" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē, jo, kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, tajos ir ietverts *Konzum* kā vekseļa devējas pienākums termiņā samaksāt vekseļa saņēmējam precīzu summu.

43 Šo secinājumu neatspēko apstāklis, ka pretēji šim pienākumam minēto vekseļu līgumos *Konzum* bija norādīta kā aizdevējs un *Franck* – kā aizņēmējs.

44 Jāatgādina, ka neatkarīgi no tā, kā puse formāli tiek dēvēta līgumā, ekonomiskās un komerciālās faktiskās situācijas ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

45 Lai tādu pakalpojumu, kādu sniedz *Franck*, varētu uzskatīt par darījumu, kurš attiecas uz citiem tirgojamiem dokumentiem un kurš ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu, šim pakalpojumam, vērtējot vispārīgi, ir jāveido atsevišķs kopums, kas pilda

šāda darījuma specifiskās un būtiskās funkcijas. Šajā ziņā no nodokļa atbrīvots pakalpojums PVN direktīvas izpratnē ir jānošķir no parasta materiāla vai tehniska pakalpojuma sniegšanas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 39. punkts, un 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 40. punkts.

46 Šajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pakalpojums, kas izpaudās kā naudas līdzekļu nodošana, bija cieši saistīts ar vekseļu izsniegšanu, jo, tos nododot faktoringa sabiedrībām, *Franck* no šīm sabiedrībām ir saņēmusi summas, kuras tā nodeva *Konzum* rīcībā. Tā kā *Franck* bija līgumslēdzēja vekseļu līgumos, šķiet, ka ir izpildītas ar tiem saistītā darījuma specifiskās un būtiskās funkcijas, bet tas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

47 Līdz ar to, neskarot šo pārbaudi, ir jāuzskata, ka tāds pakalpojums kā šī sprieduma 29. punktā minētais ir darījums, kas attiecas uz "citiem tirgojamiem dokumentiem" un ir atbrīvots no PVN atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam.

48 Tomēr savos rakstveida apsvērumos Horvātijas valdība apgalvo, ka *Franck* sniegtais pakalpojums ir uzskatāms par parādu piedziņu, kas saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir izslēgta no šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma. Šajā ziņā *Franck* esot rīkojusies kā starpnieks starp faktoringa sabiedrībām un *Konzum*, pārņemot pēdējās minētās parādu un to nododot minētajām sabiedrībām ar nolūku atpirkt, vienlaikus kā parāda garantiju uzņemoties parādnieka saistību neizpildes risku.

49 Šādu interpretāciju nevar atbalstīt.

50 Proti, lai arī nav strīda, ka darījums, kurā nodokļa maksātājs pārpērk parādsaistības, uzņemoties parādnieku saistību neizpildes risku un par to saņemot atlīdzību, protams, ir parādu piedziņa, uz kuru neattiecas atbrīvojums saskaņā ar minēto tiesību normu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 26. jūnijs, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, EU:C:2003:377, 80. punkts), tomēr – ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, – šķiet, ka šajā gadījumā *Franck* nav nedz noslēgusi šādu darījumu, nedz rīkojusies kā starpnieks starp faktoringa sabiedrībām. Gluži pretēji, no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka [*Franck*] saņemto atlīdzību *Konzum* tai bija pārskaitījusi kā samaksu par tās rīcībā nodotajiem līdzekļiem. Turklāt *Franck* samaksāja šīm faktoringa sabiedrībām procentus un izdevumus, kurus *Konzum* pēc tam atlīdzināja.

51 Turklāt PVN atbrīvojuma kontekstā nav nozīmes apstāklim, ko ir minējusi Horvātijas valdība un saistībā ar ko tā apgalvo, ka pamatlietā aplūkotā darījuma mērķis bija apiet Horvātijas banku tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram bankām ir aizliegts izsniegt aizdevumu tādai sabiedrībai kā *Konzum*, kam ir augsts parādu līmenis.

52 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru likumīgu un nelikumīgu darījumu nodalīšana ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam PVN iekasēšanas jomā (spriedums, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 45. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdz ar to pamatlietā aplūkotā darījuma iespējami nelikumīgais raksturs nevar tikt ņemts vērā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa mērķiem.

53 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās tiesību normās paredzētais atbrīvojums no PVN attiecīgi kredītu piešķiršanai un darījumiem ar citiem tirgojamiem dokumentiem attiecas uz darījumu, kurā nodokļa maksātājs par atlīdzību nodod citam nodokļa maksātājam līdzekļus, kas iegūti no faktoringa sabiedrības, kurai ir ticis izsniegts otrā nodokļu maksātāja izdots vekselis un kurai, iestājoties maksāšanas terminam, pirmais nodokļa maksātājs garantē minētā vekseļa atmaksu.

Par tiesāšanās izdevumiem

54 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta b) un d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās tiesību normās paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa attiecīgi kredītu piešķiršanai un darījumiem ar citiem tirgojamiem dokumentiem attiecas uz darījumu, kurā nodokļa maksātājs par atlīdzību nodod citam nodokļa maksātājam līdzekļus, kas iegūti no faktoringa sabiedrības, kurai ir ticis izsniegts otrā nodokļu maksātāja izdots vekselis un kurai, iestājoties maksāšanas termiņam, pirmais nodokļa maksātājs garantē minētā vekseļa atmaksu.

[Paraksti]