

V?c C-93/10

Finanzamt Essen-NordOst

v.

GFKL Financial Services AG

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 2 bod 1 a ?lánek 4 – Oblast p?sobnosti – Pojmy ‚poskytování služeb za protipln?ní‘ a ‚hospodá?ská ?innost‘ – Prodej (odkoupení) rizikových pohledávek – Kupní cena nižší než jmenovitá hodnota t?chto pohledávek – P?evzetí operací vymáhání uvedených pohledávek a rizika neplacení ze strany dlužník? kupcem“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Poskytování služeb za protipln?ní – Pojem

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 2 bod 1 a ?lánek 4)

?lánek 2 bod 1 a ?lánek 4 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládány v tom smyslu, že subjekt, který odkoupí na své riziko rizikové pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, neposkytuje služby za protipln?ní ve smyslu uvedeného ?l. 2 bodu 1 a neprovádí hospodá?skou ?innost spadající do p?sobnosti této sm?rnice, pokud rozdíl mezi jmenovitou hodnotou uvedených pohledávek a kupní cenou t?chto pohledávek odráží skute?nou hospodá?skou hodnotu dot?ených pohledávek v okamžiku jejich postoupení.

Za t?chto okolností totiž postupník pohledávek nezíská od postupitele žádné protipln?ní, jelikož rozdíl mezi jmenovitou hodnotou postoupených pohledávek a kupní cenou t?chto pohledávek odráží skute?nou hospodá?skou hodnotu uvedených pohledávek v okamžiku jejich postoupení, která se odvíjí od rizikovosti t?chto pohledávek a zvýšeného rizika nesplacení ze strany dlužník?.

(viz body 22, 25–26 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

27. ?íjna 2011(*)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 2 bod 1 a ?lánek 4 – Oblast p?sobnosti – Pojmy ‚poskytování služeb za protipln?ní‘ a ‚hospodá?ská ?innost‘ – Prodej (odkoupení) rizikových pohledávek – Kupní cena nižší než jmenovitá hodnota t?chto pohledávek – P?evzetí operací vymáhání

uvedených pohledávek a rizika neplacení ze strany dlužník? kupcem“

Ve věci C-93/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 10. prosince 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 17. února 2010, v řízení

Finanzamt Essen-NordOst

proti

GFKL Financial Services AG,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), G. Arestis a D. Šváby, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. května 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za GFKL Financial Services AG A. Bartschem a B. Kellerem, Rechtsanwälte,
- za německou vládu T. Henzem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za Irsko D. O'Haganem a G. Clohessy, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. července 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 bodu 1, článku 4, čl. 11 části A odst. 1 písm. a) a čl. 13 části B písm. d) bodů 2 a 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Essen-NordOst (dále jen „Finanzamt“) a společností GFKL Financial Services AG (dále jen „společnost GFKL“) ve věci uložení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), této společnosti z důvodu nákupu pohledávek týkajících se 70 vypovězených a splatných úvěrových smluv jednou z jejích dceřiných společností.

Právní rámec

3 ?lánek 2 bod 1 šesté sm?rnice stanoví:

„P?edm?tem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?n?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

4 ?lánek 4 odst. 1 a 2 této sm?rnice zní následov?:

„1 ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

2. Mezi hospodá?ské ?innosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá ?innost producent?, obchodník? a poskytovatel? služeb v?etn? t?žební a zeměd?lské ?innosti a ?innosti p?i výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodá?skou ?innost se rovn?ž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

5 Spole?nost GFKL je jediným spole?níkem a mate?skou spole?ností dle n?meckého práva, která dne 26. ?íjna 2004 koupila od jedné banky zástavní práva a pohledávky ze 70 vypov?zených a splatných úv?rových smluv.

6 K referen?nímu datu 29. dubna 2004 jmenovitá hodnota t?chto pohledávek ?inila 15 500 915,16 eur.

7 Smlouva o odkupu pohledávek zejména stanovila, že od tohoto data uvedená práva a uvedené pohledávky byly považovány za spravované nebo držené na ú?et a riziko kupce, že platby týkající se t?chto práv a pohledávek budou pat?it kupci a že odpovědnost prodejce za vymáhání dot?ených pohledávek se vylučuje.

8 Nicmén? na základ? dopisu spolkového ministerstva financí ze dne 3. ?ervna 2004, týkajícího se provedení rozsudku Soudního dvora ze dne 26. ?ervna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C?305/01, Recueil, s. I?6729), strany smlouvy o odkupu pohledávek m?ly za to, že s p?ihlédnutím k vysoké mí?e nesplácení se vymahatelná ?ást dot?ených pohledávek pohybuje výrazn? pod jejich jmenovitou hodnotou, a ur?ily jejich hospodá?skou hodnotu na 8 956 101 eur.

9 Vzhledem k tomu, že strany byly názoru, že vymáhání t?chto pohledávek m?lo probíhat p?iblížn? t?i roky, dohodly se na základ? úrokové sazby ur?ené spole?nou dohodou na 5,97 % na poskytnutí úv?ru kupcem prodejci v?etn? úrok? ve výši 556 293 eur, takže po ode?tení t?chto úrok? byla hospodá?ská hodnota uvedených pohledávek 8 399 808 eur.

10 Kone?ná kupní cena dot?ených pohledávek byla ur?ena na 8 034 883 eur a smlouva o odkupu pohledávek nestanovila možnost dodate?né úpravy této ceny.

11 Strany m?ly dále za to, že odkupem t?chto pohledávek kupce neposkytl prodejci zdanitelné pln?ní. Zakotvily však, že v p?ípad?, že by finan?ní správa nesdílela tento názor, rozdíl o výši 364 925 eur mezi hospodá?skou hodnotou bez úrok? a kone?nou kupní cenou uvedených pohledávek by m?l být považován za protipln?ní tohoto pln?ní.

12 Poté, co spole?nost GFKL podala p?edb?žné p?iznání k dani z obratu, v n?mž uvedla, že tento rozdíl p?edstavoval odm?nu za zdanitelné pln?ní poskytnutou prodejci dot?ených

pohledávek, podala proti svému p?edb?žnému p?iznání stížnost, kterou Finanzamt zamítl jako neopodstatnou.

13 Společnost GFKL následně podala žalobu k Finanzgericht, který této žalobě vyhověl, když shledal, že na rozdíl od pravého faktoringu nevede postoupení rizikových pohledávek k poskytnutí prodeji těchto pohledávek plnění, jež by podléhalo dani z obrátu.

14 Finanzamt podal k p?edkládajícímu soudu opravný prostředek „Revision“ proti rozsudku Finanzgericht.

15 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl p?erušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) K výkladu čl. 2 bodu 1 a článku 4 šesté směrnice [...]:

Jedná se při prodeji (odkoupení) rizikových pohledávek na základě převzetí jejich vymáhání a rizika jejich nesplacení o plnění za protiplnění a hospodářskou činnost kupce pohledávek, i když je kupní cena stanovena

– nikoliv podle jmenovité hodnoty pohledávek na základě dohody o paušální srážce za převzetí úkolu jejich vymáhání a rizika jejich nesplacení, ale

– na základě hodnocení rizika nesplacení u každé jednotlivé pohledávky, při němž vymáhání pohledávky ve vztahu ke srážce náležející za riziko nesplacení je p?iznán pouze druhořadý význam?

2) K výkladu čl. 13 části B písm. d) bodů 2 a 3 šesté směrnice [...], v případě kladné odpovědi na první otázku:

a) Je převzetí rizika nesplacení ze strany kupce pohledávek při nabytí rizikových pohledávek za kupní cenu, která je výrazně nižší, než kolik činí jmenovitá hodnota pohledávek, osvobozeno od daně jakožto poskytnutí jiné jistoty nebo záruky?

b) Jedná-li se o převzetí rizika osvobozené od daně:

Je vymáhání pohledávek jakožto část jediného plnění nebo jakožto vedlejší plnění osvobozeno od daně, nebo jakožto samostatné plnění dani podléhá?

3) K výkladu čl. 11 části A [odst. 1] písm. a) šesté směrnice [...], v případě kladné odpovědi na první otázku a nejedná-li se o osvobozené plnění:

Určí se protihodnota za zdanitelné plnění podle nákladů na vymáhání odhadovaných smluvními stranami nebo podle skutečných nákladů na vymáhání?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

16 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je to, zda čl. 2 bod 1 a článek 4 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že subjekt, který na své riziko odkoupil rizikové pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, poskytuje služby za protiplnění a provádí hospodářskou činnost.

17 Úvodem je třeba připomenout, že v rámci systému DPH je p?edpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo

protihodnot?. Pokud tedy ?innost poskytovatele spo?ívá výlu?n? v pln?ní bez p?ímého protipln?ní, neexistuje zdanitelný základ, a tato pln?ní tedy nepodléhá DPH (viz rozsudek ze dne 29. ?íjna 2009, Komise v. Finsko, C?246/08, Sb. rozh. s. I?10605, bod 43).

18 V tomto kontextu je poskytování služeb skute?né „za protipln?ní“ ve smyslu ?l. 2 bodu 1 šesté sm?rnice, a tudíž zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a p?íjemcem existuje právní vztah, v rámci n?hož jsou vzájemn? poskytnuta pln?ní, p?i?emž odm?na obdržená poskytovatelem p?edstavuje skute?nou protihodnotu služby poskytnuté p?íjemci (výše uvedený rozsudek MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, bod 47).

19 V tomto ohledu podle ustálené judikatury p?edpokládá pojem „poskytování služeb za protipln?ní“ ve smyslu výše uvedeného ?l. 2 bodu 1 existenci p?ímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (rozsudek ze dne 29. ?ervence 2010, Astra Zeneca UK, C?40/09, Sb. rozh. s. I-07505, bod 27 a citovaná judikatura).

20 Ve výše uvedeném rozsudku MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring Soudní dv?r rozhodl, že skute?nost, že faktor zaru?uje zákazníkovi úhradu pohledávek p?evzetím rizika nesplacení dlužník?, musí být posuzována jako využívání dot?eného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j ve smyslu ?l. 4 odst. 2 šesté sm?rnice, je-li tato operace uskute??ována za odm?nu po ur?ité období (viz výše uvedený rozsudek MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, bod 50).

21 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že v rámci operace postoupení pohledávek dot?ených ve v?ci, která vedla k vydání tohoto rozsudku, postupník pohledávek se zavázal postupiteli poskytnout faktoringové služby a jako protipln?ní získal odm?nu, a sice faktoringový poplatek a poplatek za nesplacení.

22 Pokud jde o spor v p?vodním ?ízení, je t?eba uvést, že na rozdíl od skute?ností ve sporu, ve kterém byl vydán výše uvedený rozsudek MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, postupník pohledávek nezískává od postupitele žádnou protihodnotu, takže neprovádí hospodá?skou ?innost ve smyslu ?lánku 4 šesté sm?rnice, ani neposkytuje služby ve smyslu ?l. 2 bodu 1 této sm?rnice.

23 Mezi jmenovitou hodnotou postoupených pohledávek a kupní cenou t?chto pohledávek existuje rozdíl.

24 Nicmén? na rozdíl od faktoringového poplatku a poplatku za nesplacení, které ve sporu, který vedl k vydání výše uvedeného rozsudku MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, obdržel faktor, nep?edstavuje tento rozdíl ve sporu v p?vodním ?ízení odm?nu, jejímž ú?elem je p?ímo odm?nit službu poskytnutou nabyvatelem postoupených pohledávek.

25 Rozdíl mezi jmenovitou hodnotou postoupených pohledávek a kupní cenou t?chto pohledávek totiž nep?edstavuje protipln?ní za takovou službu, ale odráží skute?nou hospodá?skou hodnotu uvedených pohledávek v okamžiku jejich postoupení, která se odvíjí od rizikovosti t?chto pohledávek a zvýšeného rizika nesplacení ze strany dlužník?.

26 Za t?chto podmínek je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?l. 2 bod 1 a ?lánek 4 šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že subjekt, který odkoupí na své riziko rizikové pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, neposkytuje služby za protipln?ní ve smyslu uvedeného ?l. 2 bodu 1 a neprovádí hospodá?skou ?innost spadající do p?sobnosti této sm?rnice, pokud rozdíl mezi jmenovitou hodnotou uvedených pohledávek a kupní cenou t?chto pohledávek odráží skute?nou hospodá?skou hodnotu dot?ených pohledávek v okamžiku jejich postoupení.

Ke druhé a třetí otázce

27 Vzhledem k odpovědi podané na první otázku není třeba na druhou a třetí otázku odpovídat.

K nákladům řízení

28 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 2 bod 1 a Článek 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládány v tom smyslu, že subjekt, který odkoupí na své riziko rizikové pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, neposkytuje služby za protiplnění ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 a neprovádí hospodářskou činnost spadající do působnosti této směrnice, pokud rozdíl mezi jmenovitou hodnotou uvedených pohledávek a kupní cenou těchto pohledávek odráží skutečnou hospodářskou hodnotu dotčených pohledávek v okamžiku jejich postoupení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.