

Kohtuasi C-93/10

Finanzamt Essen-NordOst

versus

GFKL Financial Services AG

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 2 punkt 1 ja artikkel 4 – Kohaldamisala – Mõisted „teenuste osutamine tasu eest” ja „majandustegevus” – Halbade nõuete müük – Nende nõuete hind, mis on nominaalhinnast väiksem – Ostja poolt selliste nõuete sissenõudmise ja täitmata jätmise riski ülevõtmine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine tasu eest – Mõiste

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 2 punkt 1 ja artikkel 4)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 2 punkti 1 ja artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et ettevõtja, kes ostab omal riskil halbu nõudeid hinnaga, mis on madalam nende nõuete nominaalväärtusest, ei osuta tasu eest teenust artikli 2 punkti 1 tähenduses ega teosta selle direktiivi kohaldamisalasse kuulvat majandustegevust, kui vahe nõuete nominaalväärtuse ja müügihinna vahel kajastab nende nõuete tegelikku majanduslikku väärtust võõrandamise hetkel.

Nimelt ei saa nõuete ülevõtja neil asjaoludel võõrandajalt mingit tasu, kuna võõrandatud nõuete nominaalväärtuse ja müügihinna vahe ei kujuta endast tasu selle teenuse eest, vaid kajastab nende nõuete tegelikku majanduslikku väärtust võõrandamise hetkel, mille tõttu on nende nõuete puhul tegemist halbade nõuetega ja sellega kaasneb nõuete täitmata jäämise oht.

(vt punktid 22, 25, 26 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

27. oktoober 2011(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 2 punkt 1 ja artikkel 4 – Kohaldamisala – Mõisted „teenuste osutamine tasu eest” ja „majandustegevus” – Halbade nõuete müük – Nende nõuete hind, mis on nominaalhinnast väiksem – Ostja poolt nende nõuete sissenõudmise ja täitmata jätmise riski ülevõtmine

Kohtuasjas C-93/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 10. detsembri 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. veebruaril 2010, menetluses

Finanzamt Essen-NordOst

versus

GFKL Financial Services AG,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (ettekandja), G. Arestis ja D. Šváby,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. mai 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- GFKL Financial Services AG, esindajad: *Rechtsanwalt* A. Bartsch ja *Rechtsanwalt* B. Keller,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja C. Blaschke,
- Iirimaa, esindajad: D. O'Hagan ja G. Clohessy,
- Euroopa Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 14. juuli 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 2 punkti 1, artiklit 4, artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja artikli 13 B osa punkti d alapunkte 2 ja 3.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Essen-NordOst (edaspidi Finanzamt) ja GFKL Financial Services AG (edaspidi GFKL) vahelises kohtuvaidluses seoses viimasele käibemaksu kohaldamisega seetõttu, et üks tema tütarettevõtjatest ostis nõuded, mis tulenesid 70?st üles öeldud laenulepingust.

Õiguslik raamistik

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb [...].”

4 Selle direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

5 GFKL on Saksa õiguse alusel asutatud sellise äriühingu ainuosanik ja emaettevõtja, mis omandas 26. oktoobril 2004 müügilepinguga pangalt kinnispandiõigused ja nõuded 70?st üles öeldud laenulepingust, mille nõuete maksetähtaeg oli saabunud.

6 Viidatud kuupäeval ehk 29. aprillil 2004 oli nimetatud nõuete nominaalväärtus 15 500 915,16 eurot.

7 Müügileping nägi eeskätt ette, et viidatud kuupäevast alates loetakse, et müüdnud õigused ja nõuded on ostja nimele registreeritud või tema valduses ning tema riskil, et nendega seotud maksed kuuluvad viimasele ja et müüjal ei ole kohustust neid nõudeid sisse nõuda.

8 Pärast seda, kui müügilepingu pooled olid saanud föderalse rahandusministeeriumi 3. juuni 2004. aasta kirja, mis käsitles Euroopa Kohtu 26. juuni 2003. aasta otsuse kohtuasjas C?305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (EKL 2003, lk I?6729) rakendamist, leidsid nad, et võttes arvesse maksetelt tasumisele kuuluvaid märkimisväärseid viiviseid, on nõuete sissenõutava osa väärtus oluliselt madalam nende nimiväärtusest ja määrasid nende majanduslikuks väärtuseks 8 956 101 eurot.

9 Leides lisaks, et võlgade sissenõudmine võib toimuda ligikaudu kolme aasta jooksul, otsustasid lepingupooled, et ostja poolt müüjale antud laen sisaldab ühiselt kehtestatud intressimäära 5,97% alusel 556 293 euro suurust intressi, nii et pärast intresside mahaarvamist on nõuete majanduslik väärtus 8 399 808 eurot.

10 Lõplik nõuete ostuhind määrati lõpuks kindlaks summas 8 034 883 eurot ja müügileping ei näinud ette võimalust, et seda hinda võib hiljem muuta.

11 Lisaks olid pooled seisukohal, et nõuete omandaja ei osuta nõuete müüjale käibemaksuga

maksustatavat teenust. Sellegipoolest nägid nad müügilepingus ette, et kui maksuhaldur seda seisukohta ei jaga, peetakse vahet summas 364 925 eurot nõuete majandusliku väärtuse, ilma intressideta, ja nõuete lõpliku müügihinna vahel tasuks selle teenuse eest.

12 Pärast seda, kui GFKL oli esitanud esialgse käibemaksudeklaratsiooni, milles ta märkis, et nimetatud vahe kujutab endast tasu kõnealuste nõuete müüjale osutatud maksustatavate teenuste eest, esitas ta oma esialgse käibemaksudeklaratsiooni peale vaide, mille Finanzamt põhjendamatusse tõttu rahuldamata jättis.

13 GFKL esitas seejärel kaebuse Finanzgerichtile, kes selle rahuldab, leides, et erinevalt ehtsast faktooringust ei kujuta halbade nõuete ülevõtmine endast müüjale osutatavat käibemaksuga maksustatavat teenust.

14 Finanzamt esitas Finanzgerichti otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

15 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. [...] kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 4 tõlgendamise kohta:

kas halbade nõuete müügi (ostu) puhul, millega ostja võtab üle nõuete sissenõudmise ja krediidiriski, on tegemist teenuse osutamisega tasu eest ja nõuete ostja majandustegevusega, kui ostuhind

– ei ole määratud nõuete nimiväärtuse alusel, millest on tehtud kokkuleppeline ühtne mahaarvamine nõuete sissenõudmise ja krediidiriski ülevõtmise eest, vaid

– on määratud vastavate nõuete puhul hinnatud krediidiriski alusel ning nõuete sissenõudmisel on võrreldes krediidiriskiga seotud mahaarvamisega üksnes teisejärguline tähendus?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktide 2 ja 3 kohta [...]:

a) kas halbade nõuete omandamisel krediidiriski ülevõtmine nõuete ostja poolt nõuete nimiväärtusest oluliselt madalama ostuhinnaga on muu tagatise või garantiina maksust vabastatud?

b) Kui tegemist on riski maksust vabastatud ülevõtmisega:

kas nõuete sissenõudmine on ühtse teenuse osana või kõrvalteenusena maksust vabastatud või on ta eraldiseisva teenusena maksustatav?

3. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav ning tegemist ei ole maksust vabastatud teenusega, siis [...]:

kas tasu maksustatava teenuse eest määratakse poolte oletatavate või tegelike sissenõudmiskulude alusel?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

16 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda

direktiivi artikli 2 punkte 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et ettevõtja, kes omal riskil ostab halbu nõudeid nende nõuete nominaalväärtusest madalama hinnaga, osutab tasu eest teenuseid ja teostab majandustegevust.

17 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksu süsteemi raames eeldab maksustatav tehing pooltevahelist tehingut, mille raames on kokku lepitud hinnas või tasus. Kui teenuse osutaja tegevus seisneb üksnes teenuse osutamises otsese tasuta, puudub maksustatav summa ja teenuseid seega käibemaksuga ei maksustata (vt 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-246/08: komisjon vs. Soome, EKL 2009, lk I-10605, punkt 43).

18 Neil asjaoludel on teenus osutatud „tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 47).

19 Selles küsimuses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et „teenuste osutamine tasu eest” eeldab kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses otsest seost osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel (29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-40/09: Astra Zeneca UK, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Eespool viidatud kohtuotsuses MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring leidis Euroopa Kohus, et asjaolu, et faktoir tagab kliendile nõuete tasumise, võttes endale nende tasumata jätmise riski, tuleb pidada selle vara kasutamiseks kestva tulu saamise eesmärgil kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses, kui see tehing tehakse tasu eest teatud kindla ajavahemiku suhtes (vt eespool viidatud kohtuotsus MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 50).

21 Selles osas tuleb meenutada, et viidatud kohtuotsuse aluseks olevas asjas arutusel olevate võlanõuete võõrandamise tehingutega kohustus nõuete ülevõtja osutama võõrandajale faktooringuteenuseid, mille eest ta saab tasu ehk faktooringutasu ja krediidiriski võtmise tasu.

22 Ent põhikohtuasjaga seoses tuleb märkida, et erinevalt eespool viidatud kohtuotsuse MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring aluseks olnud asjaoludest ei saa nõuete ülevõtja võõrandajalt mingit tasu, nii et ta ei teosta majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses ega osuta teenust selle direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.

23 On selge, et võõrandatud nõuete nominaalväärtuse ja nende müügihinna vahel on vahe.

24 Kuid erinevalt faktooringutasust ja krediidiriski võtmise tasust, mida faktoir eespool viidatud kohtuotsuse MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring aluseks olnud asjaoludel tasus, ei kujuta see vahe põhikohtuasjas endast tasu, mille eesmärk on võõrandatud nõuete ostja poolt osutatud teenuse eest tasumine.

25 Nimelt ei kujuta võõrandatud nõuete nominaalväärtuse ja müügihinna vahe endast tasu selle teenuse eest, vaid kajastab nende nõuete tegelikku majanduslikku väärtust võõrandamise hetkel, mille tõttu on nende nõuete puhul tegemist halbade nõuetega ja sellega kaasneb nõuete täitmata jäämise oht.

26 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et ettevõtja, kes ostab omal riskil halbu nõudeid hinnaga, mis on madalam nende nõuete nominaalväärtusest, ei osuta tasu eest teenust artikli 2 punkti 1 tähenduses ega teosta selle direktiivi kohaldamisalasse kuulvat majandustegevust, kui vahe nõuete nominaalväärtuse ja müügihinna vahel kajastab nende nõuete tegelikku majanduslikku

väärtust võõrandamise hetkel.

Teine ja kolmas küsimus

27 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

28 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 2 punkti 1 ja artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et ettevõtja, kes ostab omal riskil halbu nõudeid hinnaga, mis on madalam nende nõuete nominaalväärtusest, ei osuta tasu eest teenust artikli 2 punkti 1 tähenduses ega teosta selle direktiivi kohaldamisalasse kuulvat majandustegevust, kui vahe nõuete nominaalväärtuse ja müügihinna vahel kajastab nende nõuete tegelikku majanduslikku väärtust võõrandamise hetkel.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.