

Kawża C-93/10

Finanzamt Essen-NordOst

vs

GFKL Financial Services AG

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof)

“Sitt Direttiva tal-VAT — Artikoli 2(1) u 4 — Kamp ta’ applikazzjoni — Kunċetti ta’ ‘provviżta ta’ servizzi magħmula bi klijent’ u ta’ ‘attività ekonomika’ — Bejgħ ta’ deġn dubju? — Prezz tal-bejgħ inqas mill-valur nominali ta’ dan id-deġn — Teżid ta’ responsabbiltà mix-xerrej għall-operazzjonijiet ta’ klijent tal-imsemmi deġn u tar-riskju ta’ falliment tad-debituri”

Sommarju tas-sentenza

Dispożizzjonijiet fiskali — Armonizzazzjoni tal-liġijiet — Taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud — Provviżta ta’ servizzi bi klijent — Kunċett

(Direttiva tal-Kunsill 77/388, Artikoli 2(1) u 4)

L-Artikoli 2(1) u 4 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ, għandhom jiġu interpretati fis-sens li operatur li jixtri, b’riskju għalih, deġn dubju? bi prezz inqas mill-valur nominali tiegħu ma jipprovdi servizz bi klijent, fis-sens tal-imsemmi Artikolu 2(1), u ma jwettaqx attività ekonomika li taqa’ fil-kamp ta’ applikazzjoni ta’ din id-direttiva meta d-differenza bejn il-valur nominali tal-imsemmi deġn u l-prezz ta’ xiri tiegħu tirrifletti l-valur ekonomiku effettiv tad-deġn inkwistjoni fil-mument tal-assenjazzjoni tiegħu.

Fil-fatt, f’tali klijent, i? -teżjonarju tad-deġn ma jir?ievi l-ebda kontropartita mingħand i? -teżent, peress li d-differenza bejn il-valur nominali tad-deġn teżut u l-prezz ta’ xiri ta’ dan id-deġn tirrifletti l-valur ekonomiku effettiv tal-imsemmi deġn fil-mument tal-assenjazzjoni tiegħu, li tiddependi fuq in-natura dubjuża tagħhom u fuq ir-riskju ikbar ta’ falliment tad-debituri.

(ara l-punti 22, 25, 26 u d-dispożittiv)

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

27 ta’ Ottubru 2011 (*)

“Sitt Direttiva tal-VAT — Artikoli 2(1) u 4 — Kamp ta’ applikazzjoni — Kunċetti ta’ ‘provviżta ta’ servizzi magħmula bi klijent’ u ta’ ‘attività ekonomika’ — Bejgħ ta’ deġn dubju? — Prezz tal-bejgħ inqas mill-valur nominali ta’ dan id-deġn — Teżid ta’ responsabbiltà mix-xerrej għall-operazzjonijiet ta’ klijent b’

tal-imsemmi dejn u tar-riskju ta' falliment tad-debituri"

Fil-Kawża C-93/10,

li għandha b'ala suqett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), permezz tad-deċiżjoni tal-10 ta' Diċembru 2009, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Frar 2010, fil-proċedura

Finanzamt Essen-NordOst

vs

GFKL Financial Services AG,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn K. Lenaerts, President tal-Awla, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (Relatur), G. Arestis u D. Šváby, Imqallfin,

Avukat Ġenerali: N. Jääskinen,

Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-12 ta' Mejju 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal GFKL Financial Services AG, minn A. Bartsch u B. Keller, avukati,
- għall-Gvern Ġermani, minn T. Henze u C. Blaschke, b'ala aqenti,
- għall-Irlanda, minn D. O'Hagan u G. Clohessy, b'ala aqenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn D. Triantafyllou, b'ala aqent,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-14 ta' Lulju 2011,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 2(1), 4, 11A(1)(a) kif ukoll tal-Artikolu 13B(d)(2) u (3), tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miqjud: ba?i uniformi ta' stima (U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Finanzamt Essen-NordOst (iktar 'il quddiem il-"Finanzamt") u GFKL Financial Services AG (iktar 'il quddiem "GFKL") dwar it-taxxa li għaliha din tal-aqar kienet suqetta skont it-taxxa fuq il-valur miqjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") min?abba x-xiri, minn wa?da mis-sussidjarji tagħha, ta' dejn marbut ma' 70 kuntratt ta' self terminat u li għalaq.

Il-kuntest ġuridiku

3 L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi :

“Dawn li għandhom ikunu soġġetti għall-[VAT]:

1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi qas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali”.

4 L-Artikolu 4(1) u (2) ta' din id-direttiva huwa redatt kif għej:

“1. ‘Persuna taxxabbli’ tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

2. L-attivitàjiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 1 jinkludu l-attivitàjiet kollha ta' produttori, kummerġjanti u [jew] persuni li jagħtu [servizzi], magħduda [li jinkludu] attivitàjiet fil-minjieri, fl-agrikoltura u attivitàjiet fil-professjonijiet. L-isfruttament ta' proprjetà tanqas jekk li jkun għall-iskop ta' dawl minnha fuq bażi kontinwa għandu wkoll [b'mod partikolari] jitqies b'ala attività ekonomika.”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

5 GFKL hija l-unika msieba u l-kumpannija parent ta' kumpannija ta' id-dritt Ġermani li fis-26 ta' Ottubru 2004 xrat mingħand bank l-ipoteki fuq proporjetà immobili u d-dejn marbut ma' 70 kuntratt ta' self terminat u li għalaq.

6 Fid-data ta' għeluq tad-29 ta' April 2004, il-valur nominali ta' dan id-dejn kien ta' EUR 15 500 915.16.

7 Il-kuntratt ta' xiri kien jipprovdi b'mod partikolari li, minn din id-data ta' għeluq, l-imsemmija ipoteki u dejn kienu meqjusa b'ala amministrati jew miqsuma f'isem u għar-riskju tax-xerrej, li l-qasijiet marbuta magħhom kellhom jibbenefikaw lil dan tal-aqdar u li r-responsabbiltà tal-bejjiegħ għall-bir tad-dejn inkwistjoni kienet eskluża.

8 Madankollu, wara ittra tal-Ministeru Federali tal-Finanzi, tat-3 ta' Junju 2004, dwar l-implementazzjoni tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tas-26 ta' Junju 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, qas p. I-6729), il-partijiet fil-kuntratt ta' xiri qiesu li, fid-dawl tal-ammont kunsiderevoli tal-qas, il-parti tad-dejn inkwistjoni li għandha tinqas kienet ferm inqas mill-valur nominali tiegħu u f'issaw il-valur ekonomiku tiegħu għal EUR 8 956 101.

9 Barra minn hekk, peress illi l-bir ta' dan id-dejn kien mifruq fuq tliet snin, il-partijiet ftiehem, fuq il-bażi ta' rata ta' interess maqbula flimkien ta' 5.97 %, li x-xerrej kien ser jagħti lill-bejjiegħ kreditu li jinkludi EUR 556 293 ta' interessi, b'mod li wara li jitnaqqsu dawn l-interessi, il-valur ekonomiku tal-imsemmi dejn kien ta' EUR 8 399 808.

10 Il-prezz ta' xiri finali tad-dejn inkwistjoni kien finalment iffissat għal EUR 8 034 883 u l-kuntratt ta' xiri ma kienx jipprovdi għall-possibbiltà li dan il-prezz jiġi ulterjorment rivedut.

11 Barra minn hekk, il-partijiet qiesu li, billi xtara dan id-dejn, ix-xerrej ma kienx qed jipprovdi lill-bejjiegħ servizz li kien taxxabbli. Madankollu, huma stipulaw li, fil-każ li l-awtorità fiskali ma taqbilx ma' din l-analiżi, id-differenza ta' EUR 364 925 bejn il-valur ekonomiku mingħajr interessi u l-prezz ta' xiri finali tal-imsemmi dejn kellha titqies b'ala li tikkostitwixxi l-kontropartita ta' dan is-servizz.

12 Wara li ppreżentat dikjarazzjoni provviżorja dwar it-taxxa fuq id-dawl mill-bejgħ li fiha hija indikat li din id-differenza tikkostitwixxi r-remunerazzjoni ta' servizz taxxabbli pprovdut lill-bejjiegħ

tad-dejn inkwistjoni, GFKL ipprezentat ilment kontra d-dikjarazzjoni provviżorja tagħha, li l-Finanzamt tawdet b'ala infondata.

13 Sussegwentement, GFKL ipprezentat rikors quddiem il-Finanzgericht li laqgħet dan ir-rikors billi qieset li, kuntrarjament għall-fattura proprja, it-trasferiment ta' dejn dubju ma jwassalx biex il-bejjiegħ ta' dan id-dejn jiġi pprovdut b'servizz taxxabbli skont it-taxxa fuq id-d'ul mill-bejgħ.

14 Il-Finanzamt ipprezentat rikors ta' "Reviżjoni" kontra s-sentenza tal-Finanzgericht quddiem il-qorti tar-rinviju.

15 F'dawn il-kundizzjonijiet, il-Bundesfinanzhof iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li jsejnin:

"1) Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-punt 1 tal-Artikolu 2 u tal-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva [...]:

Fil-każ ta' bejgħ (xiri) ta' dejn dubju li jwassal sabiex tittiebed responsabbiltà għall-irkupru u għar-riskju ta' falliment mix-xerrej, dan tal-aħbar għandu jiġi kkunsidrat b'ala li qed jagħmel provvista biżżeżż u li qed iwettaq attività ekonomika anki meta l-prezz tax-xiri huwa bbażat

— mhux fuq il-bażi tal-valur nominali tad-dejn, wara tnaqqis ta' somma ffixxata bi ftehim sabiex tkopri t-tegħid ta' responsabbiltà għall-irkupru u għar-riskju ta' falliment, i?da

— fuq il-bażi tar-riskju ta' falliment stmat għal kull dejn u meta l-irkupru għandu biss importanza subordinata meta mqabbel mat-tnaqqis magħmul ta't ir-riskju ta' falliment?

2) Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 13B(d)(2) u (3) tas-Sitt Direttiva [...], fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda :

a) It-tegħid ta' responsabbiltà għar-riskju ta' falliment mix-xerrej fil-każ ta' akkwist ta' dejn dubju bi prezz ferm inqas mill-valur nominali tiegħu huwa eżenti billi jikkostitwixxi sigurtà jew garanzija oħra ?

b) Jekk it-tegħid ta' responsabbiltà għar-riskju huwa eżenti :

L-irkupru tad-dejn huwa eżenti b'ala parti minn servizz wiegħed jew b'ala provvista anqillari jew huwa ntaxxat b'ala provvista separata ?

3) Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 11A(1)(a) tas-Sitt Direttiva [...], fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda u jekk ma hemmx provvista eżentata:

Il-kunsiderazzjoni għal servizz taxxabbli għandha tiġi ddeterminata fuq il-bażi tal-ispejje ta' rkupru li fil-fatt intefqu jew fuq il-bażi tal-istima li jiet magħmula mill-partijiet ?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

16 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikoli 2(1) u 4 tas-Sitt Direttiva għandhomx jiġu interpretati fis-sens li operatur li jixtri, b'riskju għalih, dejn dubju bi prezz inqas mill-valur nominali tiegħu jipprovdix servizz biżżeżż u jwettaqx attività ekonomika.

17 Preliminarjament, għandu jittfakkar li, fil-kuntest tas-sistema tal-VAT, it-tranżazzjonijiet taxxabbli jippreżumu l-eżistenza ta' tranżazzjoni bejn il-partijiet fejn ikun stipulat prezz jew korrispettiv. Għalhekk, meta l-attività ta' prestatarju tikkonsisti esklużivament fil-provvista ta'

servizzi ming?ajr kontropartita diretta, ma jkunx hemm ba?i taxxabli u g?alhekk dawn is-servizzi ma jkunx su??etti g?all-VAT (ara s-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja, C?246/08, ?abra p. l?10605, punt 43).

18 F'dan il-kuntest, provvista ta' servizzi ssir "bi ?las" fis-sens tal-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, u hija taxxabli biss meta jkun hemm relazzjoni legali bejn il-prestatarju u l-benefi?jarju li matulha jkun hemm skambju ta' servizzi re?ipro?i, fejn il-?las li jir?ievi l-prestatarju jkun il-korrispettiv effettiv tas-servizz mog?ti lill-benefi?jarju (sentenza MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, i??itata iktar 'il fuq, punt 47).

19 F'dan ir-rigward, skont ?urisprudenza stabbilita, il-kun?ett ta' "provvista ta' servizzi mag?mula bi ?las", fis-sens tal-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, jippre?umi l-e?istenza ta' rabta diretta bejn is?servizz mog?ti u l-korrispettiv ri?evut (sentenza tad-29 ta' Lulju 2010, Astra Zeneca UK, C?40/09, ?abra p. l?7505, punt 27, u l-?urisprudenza ??itata).

20 Fis-sentenza tag?ha MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, i??itata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-fatt li l-persuna li tipprovdi l-fattorar tiggarrantixxi lil klijent il-?las tad-dejn billi tassumi r-riskju ta' falliment tad-debituri g?andu jitqies b?ala sfruttament tal-beni inkwistjoni bi ?sieb li jag?mel qlig? ta' natura permanenti, fis-sens tal-Artikolu 4(2) tas-Sitt Direttiva, meta din it-tran?azzjoni titwettag, permezz ta' remunerazzjoni, g?al perijodu determinat (ara s-sentenza MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, i??itata iktar 'il fuq, punt 50).

21 F'dan ir-rigward, g?andu jifakkar li, fil-kuntest tal-operazzjoni tal-assenjazzjoni tad-dejn inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali li wasslet g?al din is-sentenza, i?-?essjonarju tad-dejn intrabat li jipprovdi s-servizzi ta' fatturar li?-?edent, li b?ala kontropartita huwa r?ieva remunerazzjoni, ji?ifieri kummissjoni ta' fatturar u tariffa *del credere*.

22 Issa, fir-rigward tal-kaw?a prin?ipali, g?andu ji?i rrilevat li, kuntrarjament g?all-fatti li wasslu g?as-sentenza MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, i??itata iktar 'il fuq, i?-?essjonarju tad-dejn ma jir?ievi l-ebda kontropartita ming?and i?-?edent, b'mod li la jwettag attivit? ekonomika fis-sens tal-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva u lanqas ma jipprovdi servizzi fis-sens tal-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva.

23 ?ertament, hemm differenza bejn il-valur nominali tad-dejn ?edut u l-prezz ta' xiri ta' dan id-dejn.

24 Madankollu, kuntrarjament g?all-kummissjoni ta' fatturar u g?at-tariffa *del credere*, li, fil-kaw?a li wasslet g?as-sentenza MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, i??itata iktar 'il fuq, kienu mi?bura mill-persuna li twettag il-fattorar, din id-differenza ma tikkostitwixxix, fil-kaw?a prin?ipali, remunerazzjoni inti?a li tipprovdi ?las b'mod dirett g?al servizz ipprovdut mix-xerrej ta' dejn ?edut.

25 Fil-fatt, id-differenza bejn il-valur nominali tad-dejn ?edut u l-prezz ta' xiri tad-dejn ma tikkostitwixxix il-kontropartita ta' dan is-servizz, i?da tirrifletti l-valur ekonomiku effettiv tal-imsemmi dejn fil-mument tal-assenjazzjoni tieg?u, li tiddependi fuq in-natura dubju?a tag?hom u fuq ir-riskju ikbar ta' falliment tad-debituri.

26 F'dawn i?-?irkustanzi, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikoli 2(1) u 4 tas-Sitt Direttiva g?andhom ji?u interpretati fis-sens li operatur li jixtri, b'riskju g?alih, dejn dubju? bi prezz inqas mill-valur nominali tieg?u ma jipprovdix servizz bi ?las, fis-sens tal-imsemmi Artikolu 2(1) u ma jwettagx attivit? ekonomika fis-sens li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva meta d-differenza bejn il-valur nominali tal-imsemmi dejn u l-prezz ta' xiri tieg?u tirrifletti l-valur ekonomiku effettiv tad-dejn inkwistjoni fil-mument tal-assenjazzjoni tieg?u.

Fuq it-tieni u t-tielet domanda

27 Fid-dawl tar-risposta mogħtija lill-ewwel domanda, it-tieni u t-tielet domanda ma għandhomx jingħataw risposta.

Fuq l-ispejje?

28 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitallsu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 2(1) u l-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, għandhom jiġu interpretati fis-sens li operatur li jixtri, b'riskju għalih, dejn dubju? bi prezz inqas mill-valur nominali tiegħu ma jipprovdi servizz bi żlas, fis-sens tal-imsemmi Artikolu 2(1) u ma jwettaqx attività ekonomika fis-sens li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva meta d-differenza bejn il-valur nominali tal-imsemmi dejn u l-prezz ta' xiri tiegħu tirrifletti l-valur ekonomiku effettiv tad-dejn inkwistjoni fil-mument tal-assenjazzjoni tiegħu.

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-ġermani?.