UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

27 päivänä lokakuuta 2011 *

Asiassa C-93/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 10.12.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.2.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Essen-NordOst

vastaan

GFKL Financial Services AG,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), G. Arestis ja D. Šváby,

julkisasiamies: N. Jääskinen,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.5.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– GFKL Financial Services AG, edustajinaan Rechtsanwalt A. Bartsch ja Rechtsanwalt B. Keller,

– Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja C. Blaschke,

– Irlanti, asiamiehinään D. O'Hagan ja G. Clohessy,

– Euroopan komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.7.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL

L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 alakohdan, 4 artiklan, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 ja 3 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Finanzamt Essen-NordOst (jäljempänä Finanzamt) ja GFKL Financial Services AG (jäljempänä GFKL) ja joka koskee arvonlisäveroa, joka viimeksi mainitulta on kannettu sillä perusteella, että eräs sen tytäryhtiö on hankkinut saamisia, jotka perustuivat 70 irtisanottuun ja erääntyneeseen lainasopimukseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.”

4 Kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

5 GFKL on sellaisen Saksan oikeuden mukaan perustetun rajavastuuyhtiön (GmbH) ainoa yhtiömies ja veroista vastaava taho (Organträgerin), joka hankki 26.10.2004 eräältä pankilta kiinteistöpanttioikeuksia ja saamisia, jotka perustuivat 70 irtisanottuun ja erääntyneeseen lainasopimukseen.

6 Viitepäivänä eli 29.4.2004 näiden saamisten nimellisarvo oli 15 500 915,16 euroa.

7 Kauppasopimuksessa määrättiin muun muassa, että tästä viitepäivästä lukien kyseisiä oikeuksia ja saamisia hallinnoitiin tai säilytettiin ostajan lukuun ja sen riskillä ja että niistä suoritettavat maksut kuuluisivat ostajalle, ja siinä suljettiin pois myyjän vastuu kyseisten saamisten perimisestä.

8 Liittovaltion valtiovarainministeriön lähetettyä 3.6.2004 päivätyn kirjeen, joka koski yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, 26.6.2003 antaman tuomion (Kok., s. I-6729) täytäntöönpanoa, kyseisen kauppasopimuksen sopimuspuolet katsoivat, että huomattavien maksuhäiriöiden vuoksi kyseisten saamisten realisoitavissa oleva osuus oli huomattavasti alle nimellisarvon, ja ne vahvistivat niiden taloudelliseksi arvoksi 8 956 101 euroa.

9 Lisäksi sopimuspuolet katsoivat, että nämä saamiset oli realisoitava noin kolmen vuoden kuluessa, ja ne sopivat yhdessä vahvistamansa 5,97 prosentin suuruisen koron perusteella, että kyseessä oli ostajan myyjälle myöntämä luotto, josta koron osuus oli 556 293 euroa, siten, että näiden korkojen tultua vähennetyiksi kyseisten saamisten taloudellinen arvo oli 8 399 808 euroa.

10 Kyseisten saamisten lopulliseksi kauppahinnaksi vahvistettiin 8 034 883 euroa; kauppasopimuksessa ei määrätty mahdollisuudesta mukauttaa tätä hintaa myöhemmin.

11 Lisäksi sopimuspuolet katsoivat, että ostaessaan nämä saamiset ostaja ei suorittanut myyjälle verollista palvelua. Ne sopivat kuitenkin, että mikäli veroviranomaiset eivät hyväksyisi tätä näkemystä, kyseisten saamisten korottoman taloudellisen arvon ja näiden saamisten lopullisen kauppahinnan välistä 364 925 euron suuruista erotusta olisi pidettävä vastikkeena tästä palvelujen suorituksesta.

12 GFKL teki arvonlisäveroilmoituksen, jossa se ilmoitti tämän erotuksen olevan korvaus kyseisten saamisten myyjälle suoritetusta verollisesta palvelusta, minkä jälkeen se teki arvonlisäveroilmoituksestaan oikaisuvaatimuksen, jonka Finanzamt hylkäsi perusteettomana.

13 GFKL nosti tämän jälkeen kanteen Finanzgerichtissä, joka hyväksyi kanteen ja katsoi, että – toisin kuin aidossa factoring-toiminnassa – maksamatta jääneiden saamisten siirto ei saa aikaan sitä, että näiden saamisten myyjälle suoritettaisiin arvonlisäverollinen palvelu.

14 Finanzamt teki Finanzgerichtin tuomiosta Revision-valituksen ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle kansalliselle tuomioistuimelle.

15 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) – – kuudennen – – direktiivin – – 2 artiklan 1 alakohdan ja 4 artiklan tulkinnasta esitetään seuraava kysymys:

Kun myydään (ostetaan) maksamatta jääneitä saamisia, onko kyseessä saamisten perinnän ja luottoriskin vastattavaksi ottamisen perusteella saamisten ostajan vastikkeellinen palvelujen suoritus ja taloudellinen toiminta myös silloin, jos

– kauppahintaa ei määritetä saamisten nimellisarvon mukaan siten, että sovittaisiin kiinteämääräisestä vähennyksestä saamisten perinnän ja luottoriskin vastattavaksi ottamisen perusteella, vaan

– kauppahinta perustuu kunkin saamisen osalta arvioituun luottoriskiin, ja saamisen perimisellä on verrattuna luottoriskiin kohdistuvaan vähennykseen vain toissijainen merkitys?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, kuudennen – – direktiivin – – 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 ja 3 alakohdan tulkinnasta esitetään seuraava kysymys:

a) Onko se, että saamisten ostaja ottaa vastatakseen luottoriskistä ostaessaan maksamatta jääneitä saamisia kauppahintaan, joka on huomattavasti saamisten nimellisarvoa alempi, verotonta, koska kyseessä on muu vakuus?

b) Mikäli kyseessä on veroton riskin vastattavaksi ottaminen, onko saamisten periminen osana yhtenä kokonaisuutena pidettävästä palvelusta tai liitännäisenä suorituksena verotonta vai onko se erillisenä palveluna verollista?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi eikä kyseessä ole veroton palvelu, – – kuudennen – – direktiivin – – 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tulkinnasta esitetään seuraava kysymys:

Määräytyykö verollisesta palvelusta suoritettava vastike osapuolten arvioimien vai todellisten perintäkulujen mukaan?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa ja 4 artiklaa tulkittava siten, että toimija, joka ostaa omalla riskillään maksamatta jääneitä saamisia näiden saamisten nimellisarvoa alempaan hintaan, suorittaa vastikkeellisen palvelun ja harjoittaa taloudellista toimintaa.

17 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverojärjestelmässä verolliset liiketoimet edellyttävät sellaista osapuolten välistä liiketointa, johon sisältyy hinnan tai vastasuorituksen määrääminen. Kun palvelun suorittajan toiminta muodostuu yksinomaan ilman välitöntä vastiketta suoritetuista palveluista, veron perustetta ei ole eivätkä nämä palvelut siis ole arvonlisäveron alaisia (ks. asia C-246/08, komissio v. Suomi, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10605, 43 kohta).

18 Tässä asiayhteydessä palvelujen suoritus on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellinen” ja näin ollen verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (em. asia MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomion 47 kohta).

19 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu ”vastikkeellinen palvelujen suoritus” edellyttää, että suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (asia C-40/09, Astra Zeneca UK, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7505, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring antamassaan tuomiossa, että sitä, että factoring-yhtiö takaa asiakkaalle saamisten maksun kantamalla riskin velallisten laiminlyönnistä, on pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna kyseessä olevan omaisuuden hyödyntämisenä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska tämä toiminta suoritetaan korvausta vastaan tietyn ajanjakson osalta (ks. em. asia MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomion 50 kohta).

21 Tästä on muistutettava, että tuossa asiassa annetun tuomion taustalla olevan saamisten luovutustoimen yhteydessä luovutuksensaaja sitoutui suorittamaan factoring-palveluja luovuttajalle ja sai vastikkeeksi korvauksen, eli factoring-palkkion ja delkredere-palkkion.

22 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että – toisin kuin edellä mainitussa asiassa MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring – pääasian tosiseikkojen kuvauksen mukaan saamisten luovutuksensaaja ei saa mitään vastiketta luovuttajalta, joten tämä ei harjoita kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa eikä suorita tämän direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettua palvelua.

23 On totta, että luovutettujen saamisten nimellisarvon ja näiden saamisten kauppahinnan välillä on ero.

24 Toisin kuin sen factoring-palkkion ja delkredere-palkkion osalta, jotka factoring-yhtiö peri edellä mainitussa asiassa MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, kyseinen erotus ei kuitenkaan nyt käsiteltävässä asiassa ole vastike, joka maksetaan suorana korvauksena luovutettujen saamisten ostajan suorittamasta palvelusta.

25 Luovutettujen saamisten nimellisarvon ja näiden saamisten kauppahinnan välinen erotus ei näet ole vastike tällaisesta palvelusta, vaan se ilmentää kyseisten saamisten todellista taloudellista arvoa niiden luovutushetkellä; tähän arvoon vaikuttaa saamisten epävarma luonne ja korkeampi riski velallisten laiminlyönnistä.

26 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa ja 4 artiklaa on tulkittava siten, että toimija, joka ostaa omalla riskillään maksamatta jääneitä saamisia niiden nimellisarvoa alempaan hintaan, ei suorita kyseisen 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelua eikä harjoita tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa taloudellista toimintaa, jos kyseisten saamisten nimellisarvon ja näiden saamisten kauppahinnan välinen erotus ilmentää kyseisten saamisten todellista taloudellista arvoa niiden luovutushetkellä.

Toinen ja kolmas kysymys

27 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

28 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 alakohtaa ja 4 artiklaa on tulkittava siten, että toimija, joka ostaa omalla riskillään maksamatta jääneitä saamisia niiden nimellisarvoa alempaan hintaan, ei suorita kyseisen 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelua eikä harjoita tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa taloudellista toimintaa, jos kyseisten saamisten nimellisarvon ja näiden saamisten kauppahinnan välinen erotus ilmentää kyseisten saamisten todellista taloudellista arvoa niiden luovutushetkellä.

Allekirjoitukset