

Byla C-455/05

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

prieš

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(Finanzgericht Hamburg prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčių – 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunktis – Srovoka „sipareigojimų prisiėmimas“ – sipareigojimas atnaujinti nekilnojamųjų turtų – Atsisakymas atleisti nuo mokesčių“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas nuo mokesčių

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunktis)

Šeštosios direktyvos Nr. 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunktis reikalauja aiškinti taip, kad srovoka „sipareigojimų prisiėmimas“ reiškia, kad šios nuostatos taikymo sritį nepatenka nefinansinio pobūdžio sipareigojimai, pavyzdžiui, sipareigojimas atnaujinti nekilnojamųjų turtų.

Palyginus šios nuostatos skirtingas kalbines versijas matyti, kad srovoka „sipareigojimų prisiėmimas“ išreiškia skirtingais terminais. Iš tiesų tam tikrose kalbinėse versijose, pavyzdžiui, versijose prancūzų, vokiečių, italų kalbomis, šis žodžių junginys turi bendrojo pobūdžio reikšmę, o kitose versijose, pavyzdžiui, anglų ir ispanų kalbomis, jis aiškiai reiškia finansinius sipareigojimus.

Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunktyje numatytas atleidimas nuo mokesčių be sipareigojimų prisiėmimo taikomas ir deryboms, ir sandoriams dėl paskolų garantijų ar kitokių finansinių užtikrinimų, taip pat paskolų garantijų priežiūrai. Aišku, kad visi šie sandoriai pagal savo pobūdį yra finansinės paslaugos. Tas pats taikoma ir kitiems 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 ir 3–6 papunkčiuose nurodytiems sandoriams. Šiuo atveju sipareigojimas atnaujinti pastatų pagal savo pobūdį nėra finansinis sandoris. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto prasme, todėl nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.

(žr. 18, 21–23, 26 punktus ir rezoliucinės dalį)

SPRENDIMAS

2007 m. balandžio 19 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunktis – S?voka „?sipareigojim? prisi?mimas“ – ?sipareigojimas atnaujinti nekilnojam?j? turt? – Atsisakymas atleisti nuo mokesčio“

Byloje C?455/05

d?l *Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) 2005 m. gruodžio 1 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2005 m. gruodžio 23 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

prieš

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai J. N. Cunha Rodrigues, U. L?hmus (praneš?jas), A. Ó Caoimh ir P. Lindh,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

kancleris R. Grass,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos K. Georgiadis ir Z. Chatzipavlou,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir J.?C. Gracia,
- Airijos, atstovaujamos D. O’Hagan, padedamo SC G. Clohessy ir BL C. Ramsay,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Kipro vyriausyb?s, atstovaujamos D. Ergatoudi,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos T. Harris ir T. Ward,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt?io išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant byl? tarp *Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH* (toliau – *Velvet & Steel*) ir *Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel* (mokes?i? inspekcija, toliau – *Finanzamt*) d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) taikymo *Velvet & Steel* ?sipareigojimui atnaujinti nekilnojam?j? turt?.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?

3 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt?:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat?, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io toliau nurodyt? veikl? taikydamos s?lygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokes?io b?t? teisingas ir s?žiningas ir kad b?t? užkirstas kelias galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

d) šiuos sandorius:

2) derybas ir bet kokius sandorius d?l paskol? garantij? ar kitoki? finansini? užtikrinim?, taip pat paskol? garantij? prieži?r?, kai j? vykdo paskol? suteik?s asmuo“.

Nacionalin? teis?

4 Pagal apyvartos mokes?i? ?statymo (Umsatzsteuergesetz, toliau – UStG) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto redakcij?, taikom? pagrindin?s bylos aplinkyb?ms, apyvartos mokes?iu apmokestinami verslininko prek? tiekimas ir paslaug? teikimas, kuriuos valstyb?je už atlyg? atlieka jo ?mon?.

5 Pagal UStG 4 straipsnio 8 punkto g papunkt? nuo apyvartos mokes?io atleidžiami šie 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose numatyti sandoriai:

„?sipareigojim?, garantij? ir kitoki? finansini? ?sipareigojim? prisi?mimas ir derybos d?l šio tipo sandori?.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

6 1998 m. rugs?jo mėn. *Burmeister Immobilien GmbH* (toliau – *Burmeister*) pardav? žem?s sklyp?, kuriame pastatytas išnuomotas bendras gyvenamasis pastatas. 1999 m. liepos mėn. du privat?s asmenys sudar? panašius pardavimo sandorius. Pagal dvi pardavimo sutartis d?l ši? sandori? pardav?jai ?sipareigojo atlikti b?tinus nagrin?jam? pastat? atnaujinimo darbus. Šie du privat?s asmenys taip pat prisi?m? nuomininko garantij?.

7 Po ši? pardavimo sandori? pardav?jai sudar? su *Velvet & Steel* atitinkamai 1998 m. rugs?jo 25 d. ir 1999 m. liepos 12 d. sutartis „Pardavimo kainos dalies perleidimas už ?sipareigojimo per?mim?“.

8 Šiomis sutartimis *Velvet & Steel* per?m? pardav?j? ?sipareigojimus atnaujinti nurodytus pastatus ir nuomininko garantij? už ši? pastat? pardavimo kainos dal?, b?tent 200 000 DEM sutarties su *Burmeister* ir 250 000 DEM sutarties su priva?iais asmenimis atžvilgiu. Pagal min?tas sutartis *Velvet & Steel* ?sipareigojo prisiimti visus pardav?jams pirk?j? atžvilgiu tenkan?ius ?sipareigojimus ir išlaidas, susijusias su atnaujinimo darbais ir nuomininko garantija.

9 V?liau šie du pastat? pirk?jai sutiko atleisti *Velvet & Steel* nuo prisiimt? ?sipareigojim?, jei jiems sumok?s dal? jai prieš tai perleistos pardavimo kainos. Pelnas iš šio sandorio, t. y. 11 000 ir 13 750 DEM atitinkamai iš sutarties su *Burmeister* ir priva?iais asmenimis tur?jo likti *Velvet & Steel* kaip „nustatyto dydžio atlyginimas arba kompensacija už negaut? peln?“. Š? peln? *Velvet & Steel* deklaravo PVM tikslais.

10 Atlikusi patikrinim? *Finanzamt* nusprend?, kad *Velvet & Steel* sandorio d?l ?sipareigojimo atnaujinti per?mimas yra paslaugos teikimas, neišvengiamai apmokestinamas PVM pagal UStG 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirm? sakin?. *Velvet & Steel* pateik? skund? d?l *Finanzamt* pranešimo apie apmokestinim?, kur? pastaroji atmet? 2003 m. birželio 10 dien?.

11 2003 m. liepos 14 d. *Velvet & Steel* apskund? š? sprendim? *Finanzgericht Hamburg*. Remdamasi argumentais, kad n? vienas iš dviej? jos perimt? ?sipareigojim? nebuvo ?vykdytas, šiame teisme ji tvirtino, kad nagrin?jamus sandorius reikia priskirti prie „?sipareigojim? prisi?mimo“ UStG 4 straipsnio 8 punkto g papunk?io, ? nacionalin? teis? perkelian?io Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt?, prasme. *Finanzamt* priešingai tvirtina, kad nurodyta Bendrijos teis?s nuostata skirta tik finansiniams ?sipareigojimams, o ?sipareigojimas atnaujinti pastat? priklauso veiklos ?sipareigojim? kategorijai.

12 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar ?sipareigojimas atnaujinti nekilnojam?j? turt? yra sandoris, atleidžiamas nuo mokes?io pagal UStG 4 straipsnio 8 punkto g papunkt?. Jo manymu, pagal šio straipsnio formuluot? nuo mokes?io atleidžiami ne tik finansiniai ?sipareigojimai. Vis d?lto jis abejoja, ar šis aiškinimas atitinka Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt?, nes, priešingai nei pranc?z? ir vokie?i? kalbomis, šios Šeštosios direktyvos nuostatos versija angl? kalba numato tik specifines garantij? ir užtikrinimo formas, o ne ?sipareigojim? prisi?mim? apskritai. Šiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Hamburg* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? klausim?:

„Ar <...> Šeštosios direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt? s?vokos „?sipareigojim? per?mimas“ atžvilgiu reikia aiškinti kaip taikom? tik finansiniams ?sipareigojimams, ar ši nuostata apima ir kitus ?sipareigojimus, pavyzdžiui, veiklos ?sipareigojimus?“

Prejudicinis klausimas

13 Prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt? reikia aiškinti taip, kad s?voka s?voka „?sipareigojim? prisi?mimas“ reiškia, kad ? šios nuostatos taikymo srit? nepatenka nefinansinio pob?džio ?sipareigojimai, pavyzdžiui, ?sipareigojimas atnaujinti nekilnojam?j? turt?.

14 Pirmiausia reikia priminti, kad formuluot?s, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimui nuo mokes?io apibr?žti, turi b?ti aiškinamos griežtai, nes šis atleidimas yra

bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam mokesčio mokėtojo už atlygą atliekamam paslaugų teikimui, išimtis (žr., *inter alia*, 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C-472/03, Rink. p. I-1719, 24 punktų; 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 13 punktų ir 2006 m. liepos 13 d. Sprendimo *United Utilities*, C-89/05, Rink. p. I-6813, 21 punktų).

15 Taip pat iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad minėti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės srovės, kuri tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą kiekvienoje valstybėje narėje (2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711, 37 punktas ir 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 bei C-395/04, Rink. p. I-10373, 15 punktas).

16 Taigi Bendrijos teisės aktų nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į visomis Bendrijos kalbomis parengtas versijas (žr. 1995 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Rockfon*, C-449/93, Rink. p. I-4291, 28 punktų ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 31 punktų).

17 Šiuo atžvilgiu galima pripažinti, kad Šeštojoje direktyvoje nėra jokio 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunktyje esančios srovės „sipareigojimų prisiėmimas“ apibrėžimo.

18 Palyginus šios Šeštosios direktyvos nuostatos skirtingas kalbines versijas matyti, kad srovė „sipareigojimų prisiėmimas“ (pranc. „prise en charge d'engagements“) išreikšta skirtingais terminais. Iš tiesų tam tikrose kalbinėse versijose, pavyzdžiui, versijose prancūzų, vokiečių, italų kalbomis, šis žodžių junginys turi bendro pobūdžio reikšmę, o kitose versijose, pavyzdžiui, anglų ir ispanų kalbomis, jis aiškiai reiškia finansinius sipareigojimus.

19 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, aiškinant Bendrijos teisės nuostatą, negalima remtis tik vienoje iš kalbinių versijų naudojama jos formuluote, teikiant jai šiuo atžvilgiu pirmenybę, palyginus su kitomis kalbinėmis versijomis. Toks požiūris prieštarautų reikalavimui vienodai taikyti Bendrijos teisę (žr. 1998 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rink. p. I-7053, 16 punktų).

20 Taigi, kai kalbinės versijos skiriasi, negalima nagrinėjamo žodžių junginio turinio vertinti remiantis tik pažodiniu aiškinimu. Šis žodžių junginys reikia aiškinti atsižvelgiant į jo kontekstą, Šeštosios direktyvos struktūrą ir tikslus (šia prasme žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 22 punktų; 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rink. p. I-1527, 42 punktų ir minėto sprendimo *Jyske Finans* 31 punktų).

21 Kalbant apie minėto žodžių junginio kontekstą reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunktyje numatytas atleidimas nuo mokesčio be sipareigojimų prisiėmimo taikomas ir deryboms, ir sandoriams dėl paskolų garantijų ar kitokių finansinių užtikrinimų, taip pat paskolų garantijų priežiūrai. Aišku, kad visi šie sandoriai pagal savo pobūdį yra finansinės paslaugos.

22 Tokių pačių išvadų galima daryti ir kitą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 ir 3–6 papunkčių atžvilgiu. 1 papunktis skirtas paskoloms, 3 papunktis – indėliams, einamosiems sskaitoms, mokėjimams, pervedimams, skoloms, ųekiams ir kitiems apyvartiniais dokumentams, 4 papunktis – mokėjimo priemonėms, 5 papunktis – akcijoms ir kitiems vertybiniais popieriais, o 6 papunktis – specialieji investiciniai fondų valdymui. Nors šie sandoriai, apibrėžti pagal teikiamą paslaugų pobūdį, nebūtinai atliekami bankų ar kitų finansų ųstaigų (šia prasme žr. minėtą sprendimo *SDC* 32 punktų; 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 64 punktų ir 2006 m. gegužės 4 d. *Abbey National*

, C?169/04, Rink. p. I?4027, 66 punkt?), visi jie patenka ? finansini? sandori? srit?.

23 Šiuo atveju ?sipareigojimas atnaujinti pastat? pagal savo pob?d? n?ra finansinis sandoris Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto prasme, tod?l nepatenka ? šios nuostatos taikymo srit?.

24 Be to, tok? aiškinim? patvirtina finansini? sandori? atleidimo nuo mokes?io tikslai, kaip savo pastabose raštu paaiškina Europos Bendrij? Komisija, t. y. palengvinti apmokestinimo pagrindo ir atskaitomo PVM sumos nustatym? bei išvengti vartojimo paskolos kainos did?jimo. Kadangi ?sipareigojimo atnaujinti nekilnojam?j? turt? apmokestinimas PVM nesukelia toki? sunkum?, tokio sandorio nereikia atleisti nuo mokes?io.

25 Tod?l iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt?io formuluot?s, konteksto ir tikslo negalima daryti išvados, kad Bendrijos teis?s akt? leid?jas siek? atleisti nuo PVM nefinansinio pob?džio ?sipareigojim? prisi?mim?. Taigi toki? ?sipareigojim? prisi?mimui taikomas PVM.

26 Tod?l ? pateikt? klausim? atsakytina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt? reikia aiškinti taip, jog s?voka „?sipareigojim? prisi?mimas“ reiškia, kad ? šios nuostatos taikymo srit? nepatenka nefinansinio pob?džio ?sipareigojimai, pavyzdžiui, ?sipareigojimas atnaujinti nekilnojam?j? turt?.

Bylin?jimosi išlaidos

27 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkt? reikia aiškinti taip, jog s?voka „?sipareigojim? prisi?mimas“ reiškia, kad ? šios nuostatos taikymo srit? nepatenka nefinansinio pob?džio ?sipareigojimai, pavyzdžiui, ?sipareigojimas atnaujinti nekilnojam?j? turt?.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.