

Lieta C-455/05

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

pret

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(Finanzgericht Hamburg l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 13. panta B da?as d) apak?punkta 2. punkts – J?dziens “Dar?jumi ar kred?tu garantij?m” – Pien?kuma remont?t nekustamo ?pa?umu uz?em?an?s – Atbr?vojuma no nodok?a atteikums

Tiesas (tre? pal?ta) 2007. gada 19. apr??a spriedums

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?o?ana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Sestaj? direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a

(Padomes Direkt?vas 77/388 13. panta B da?as d) apak?punkta 2. punkts)

Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 13. panta B da?as d) apak?punkta 2. punkts ir j?interpret? t?, ka “dar?jumu ar kred?tu garantij?m [saist?bu uz?em?an?s]” j?dziens izsl?dz no ?s ties?bu normas piem?ro?anas jomas saist?bas, kas nav finan?u saist?bas, k?, piem?ram, saist?bas remont?t nekustamo ?pa?umu.

Sal?dzino?i analiz?jot min?t?s ties?bu normas da?du valodu redakcijas, redzamas j?dziena “saist?bu uz?em?an?s” terminolo?isk?s at?ir?bas. Atsevi?s valodu redakcij?s, k? v?cu, fran?u un it??u, ?im izteikumam ir visp?r?ga noz?me, bet citu valodu redakcij?s, k? ang?u un sp??u, ir skaidri izdar?ta atsauce uz finan?u saist?b?m.

Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) apak?punkta 2. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiecas ne tikai uz saist?bu uz?em?anos, bet ar? uz starpniec?bu un garantiju, un citu nodro?in?jumu uz?em?anos, k? ar? kred?tu garantiju p?rvaldi. Ir skaidrs, ka visi ?ie dar?jumi p?c sava rakstura ir finan?u pakalpojumi. Tas pats secin?jums attiecas uz min?t?s direkt?vas 13. panta B da?as d) apak?punkta 2. punkt? nor?d?tajiem dar?jumiem. Saist?bu remont?t nekustamo ?pa?umu uz?em?an?s p?c sava rakstura nav finan?u dar?jums Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) apak?punkta noz?m?, un t?d?j?di t? neietilpst ?s ties?bu normas piem?ro?anas jom?.

(sal. ar 18., 21.–23. un 26. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2007. gada 19. apr?l? (*)

Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 13. panta B da?as d) apakšpunkta 2. punkts – J?dziens “Dar?jumi ar kred?tu garantij?m” – Pien?kuma remont?t nekustamo ?pašumu uz?emšan?s – Atbr?vojuma no nodok?a atteikums

Lieta C?455/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht Hamburg* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2005. gada 1. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2005. gada 23. decembr?, tiesved?b?

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

pret

Finanzamt Hamburg?Eimsb?ttel.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], U. Lehmušs [*U. L?hmušs*] (referents), A. O’K?fs [*A. Ó Caoimh*] un P. Linda [*P. Lindh*],

?ener?ladvok?ts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – K. Georgiadis [*K. Georgiadis*] un Z. Hadzipavlu [*Z. Chatzipavlou*], p?rst?vji,
- Francijas vald?bas v?rd? – Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un H. K. Grasija [*J. ?C. Gracia*], p?rst?vji,
- ?rijas vald?bas v?rd? – D. O’Hagans [*D. O’Hagan*], p?rst?vis, kam pal?dz G. Kloesijs [*G. Clohessy*], SC, un K. Ramsejs [*C. Ramsay*], BL,
- It?lijas vald?bas v?rd? – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], p?rst?vis, kam pal?dz S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocato dello Stato*,
- Kipras vald?bas v?rd? – D. Ergatudi [*D. Ergatoudi*], p?rst?ve,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – T. Herisa [*T. Harris*] un T. Vards [*T. Ward*], p?rst?vji,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], p?rst?vis,

Ēemot vērā pāc Ēenerādvokāta uzklaušāšanas pieēemto lēmumu izskatīt lietu bez Ēenerādvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lēmums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 13. panta B daļas d) apakšpunkta 2. punkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis lēmums ir izteikts parvā starp *Velvet & Steel ImmobilienundHandels GmbH* (turpmāk tekstā – “*Velvet & Steel*”) un *Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel* ([Hamburgas Eimsbīteles] Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par pienākuma remontēt nekustamo īpašumu, ko uzņēms *Velvet & Steel*, aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesības

3 Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 2. punktā noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tīk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šāds darījums:

[..]

2. Starptniecību vai jebkurus darījumus ar kredītu garantijām vai jebkuru citu naudas nodrošinājumu, kā arī kredīta garantiju pārvaldi, ko veic persona, kura piešā ir kredītu.”

Valsts tiesības

4 Atbilstoši Apgrozījuma nodokļa likuma 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktam (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā – “*UStG*”) redakcijā, kas bija spēkā pamatprāvas faktu norises laikā, apgrozījuma nodokli piemēro piegādā un citiem pakalpojumiem, ko uzņēms par atlīdzību veic valstī sava uzņēmuma ietvaros.

5 *UStG* 4. panta 8. punkta g) apakšpunktā no apgrozījuma nodokļa ir atbrīvoti šādi darījumi, uz kuriem attiecas 1. panta 1. punkta 1)–3) apakšpunkts:

“saistību, galvojumu un citu nodrošinājumu uzņemšanās, kā arī starptniecība šādos darījumos.”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

6 *Burmeister Immobilien GmbH* (turpmāk tekstā – “*Burmeister*”) 1998. gada septembrā pārdeva zemes gabalu, uz kura ir uzbūvēta izrēta daudzdzīvokļu māja. 1999. gada jūlijā divas privātpersonas izdarāja vienādu pārdevumus. Abu šo darījumu gadījumā pārdošanas lēgumos

pārdevēji uzņēmums pienākumu veikt attiecīgajās tās nepieciešamos remontdarbus. Turklāt abas privātpersonas uzņēmums arī nes garantijas.

7 Pēc minētajiem pārdošanas darījumiem pārdevēji attiecīgi 1998. gada 25. septembrī un 1999. gada 12. jūlijā noslēdza ar *Velvet & Steel* līgumus ar nosaukumu "Atteikšanās no pirkuma maksas daļas kā atlīdzības par pienākumu uzņemšanos".

8 Ar šiem līgumiem *Velvet & Steel* uzņēmums pienākumu izremontēt pārdevēja norādītos nekustamos īpašumus, kā arī nes garantijas, pret saņemot daļu no šo nekustamo īpašumu pirkuma maksas, proti, DEM 200 000, atbilstoši līgumam, kas noslēgts ar *Burmeister*, un DEM 250 000 atbilstoši līgumam, kas noslēgts ar privātpersonu. Saskaņā ar minētajiem līgumiem *Velvet & Steel* apņēmums atbrīvot pārdevējus no visiem izdevumiem un pienākumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu remontu un nes garantijām.

9 Pēc tam abi nekustamo īpašumu ieguvēji piekrita atbrīvot *Velvet & Steel* no tās pienākumiem, kā atlīdzību saņemot daļu no tai nodotās pirkuma maksas. No šā darījuma gūtajai peļņai, t.i., DEM 11 000 un DEM 13 750 atbilstoši līgumiem, kas noslēgti attiecīgi ar *Burmeister* un ar attiecīgajam privātpersonu, jāpaliek *Velvet & Steel* kā "iepriekš norunātai atlīdzībai vai zaudējumu atlīdzībai/kompensācijai par iespējami negēto peļņu". Šo peļņu saistībā ar PVN deklarēja *Velvet & Steel*.

10 Pēc pārbaudes izdarīšanas *Finanzamt* nolēma, ka tas, ka *Velvet & Steel* uzņēmums pienākumu remontēt, ir pakalpojums, kas obligāti apliekams ar PVN saskaņā ar *UStG* 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkta pirmo teikumu. Par *Finanzamt* paziņojumu par nodokli *Velvet & Steel* iesniedza sūdzību, ko *Finanzamt* noraidīja 2003. gada 10. jūnijā.

11 2003. gada 14. jūlijā *Velvet & Steel* šo lēmumu apstrīdēja *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesā]. Pamatojoties uz argumentu, ka nav izpildīta neviena no abām saistībām, ko tās uzņēmums, tās šajā tiesā uzsvēra, ka attiecīgās darbības ir jāuzskata par "saistību uzņemšanos" *UStG* 4. panta 8. punkta g) apakšpunkta nozīmē, ar ko valsts tiesības ir transponētas Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 2. punkts. Turpretim *Finanzamt* apgalvoja, ka Kopienas tiesību normās paredzēta tikai finanšu saistību uzņemšanās, tādējādi nekustamo īpašuma remonta saistību uzņemšanās ietilpst pienākumu sniegt pakalpojumu kategorijā.

12 Iesniedzējtiesa jautā, vai pienākuma remontēt nekustamo īpašumu uzņemšanās ir no apgrozījuma nodokļa atbrīvots darījums atbilstoši *UStG* 4. panta 8. punkta g) apakšpunktam. Tās uzskata, ka minētā panta normās nav paredzēts, ka atbrīvojums attiecas tikai uz finanšu saistībām. Tās tomēr šaubas par šīs interpretācijas atbilstību Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 2. punktam, jo pretēji vācu un franču valodas redakcijām šīs Sestās direktīvas tiesību normas angļu valodas redakcijā nav paredzēta vispārīga saistību uzņemšanās, bet tikai tādās to pašas formas kā garantija un nodrošinājumi. Ar šādiem nosacījumiem *Finanzgericht Hamburg* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Sestās direktīvas [...] 13. panta B daļas d) apakšpunkta 2. punkta "darījumu ar kredītu garantijām [saistību uzņemšanās]" jēdziens ir jāinterpretē tā, ka tas attiecas tikai uz finanšu saistībām, vai arī šīs tiesību norma ietver arī citas saistības, piemēram, pienākumu sniegt pakalpojumu?"

Par prejudiciālo jautājumu

13 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Sestās direktīvas 13.

panta B da?as d) apakšpunkta 2. punkts ir j?interpret? t?, ka “saist?bu uz?emšan?s” j?dziens izsl?dz no š?s ties?bu normas piem?rošanas jomas saist?bas, kas nav finanšu saist?bas, k?, piem?ram, saist?bas remont?t nekustamo ?pašumu.

14 Ievad? ir j?atg?dina, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu Sest?s direkt?vas 13. pant? paredz?tos atbr?vojumus, ir interpret?jami sašaurin?ti, jo šie atbr?vojumi ir atk?pe no visp?rj? principa, ka PVN tiek piem?rots katram pakalpojumam, ko nodok?u maks?t?js sniedz par atl?dz?bu (skat. it ?paši 2005. gada 3. marta spriedumu liet? C?472/03 *Arthur Andersen*, Kr?jums, I?1719. lpp., 24. punkts; 2006. gada 9. febru?ra spriedumu liet? C?415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Kr?jums, I?1385. lpp., 13. punkts, un 2006. gada 13. j?lija spriedumu liet? C?89/05 *United Utilities*, Kr?jums, I?6813. lpp., 21. punkts).

15 No past?v?g?s judikat?ras izriet ar?, ka min?tie atbr?vojumi ir autonomi Kopienu ties?bu j?dzieni, kuru m?r?is ir nov?rst PVN rež?ma atš?ir?gu piem?rošanu dal?bvalst?s (2003. gada 20. novembra spriedums liet? C?8/01 *Taksatorringen*, *Recueil*, I?13711. lpp., 37. punkts, un 2005. gada 1. decembra spriedums apvienotaj?s liet?s C?394/04 un C?395/04 *Ygeia*, Kr?jums, I?10373. lpp., 15. punkts).

16 T?d?j?di Kopienu ties?bu normas ir interpret?jamas un piem?rojamas vienvēd?gi, ?emot v?r? visu Kopienu ofici?lo valodu versijas (skat. 1995. gada 7. decembra spriedumu liet? C?449/93 *Rockfon*, *Recueil*, I?4291. lpp., 28. punkts, un 2005. gada 8. decembra spriedumu liet? C?280/04 *Jyske Finans*, Kr?jums, I?10683. lpp., 31. punkts).

17 Šaj? sakar? ir j?konstat?, ka Sest? direkt?va neietver t?s 13. panta B da?as d) apakšpunkta 2. punkt? min?t? “saist?bu uz?emšan?s” j?dziena defin?ciju.

18 Sal?dzinoši analiz?jot Sest?s direkt?vas ties?bu normas daž?du valodu redakcijas, redzamas j?dziena “saist?bu uz?emšan?s” terminolo?isk?s atš?ir?bas. Atseviš??s valodu redakcij?s, k? v?cu, fran?u un it??u, šim izteikumam ir visp?r?ga noz?me, bet citu valodu redakcij?s, k? ang?u un sp??u, ir skaidri izdar?ta atsauce uz finanšu saist?b?m.

19 Saska?? ar past?v?go judikat?ru vien? no valodu redakcij?m lietots k?das Kopienu ties?bu normas formul?jums nevar b?t vien?gais š?s ties?bu normas interpret?cijas pamats, k? ar? tam šaj? sakar? nevar pieš?irt priekšroc?bas attiec?b? pret p?r?j?m valodu redakcij?m. Š?da pieeja neb?tu savienojama ar Kopienu ties?bu vienvēd?gas piem?rošanas pras?bu. (skat. 1998. gada 12. novembra spriedumu liet? C?149/97 *Institute of the Motor Industry*, *Recueil*, I?7053. lpp., 16. punkts).

20 Ja past?v valodu atš?ir?bas, par attiec?g? izteikuma saturu nevar spriest, pamatojoties tikai uz teksta interpret?ciju. T?d?j?di šis j?dziens ir j?interpret? kontekst?, kur? tas ir iek?auts, atbilstoši t? m?r?im un Sest?s direkt?vas sist?mai (šaj? sakar? skat. 1997. gada 5. j?nija spriedumu liet? C?2/95 *SDC*, *Recueil*, I?3017. lpp., 22. punkts; 2005. gada 3. marta spriedumu liet? C?428/02 *FondenMarselisborg Lystbådehavn*, Kr?jums, I?1527. lpp., 42. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Jyske Finans*, 31. punkts).

21 Attiec?b? uz š? j?dziena kontekstu j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) apakšpunkta 2. punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiecas ne tikai uz saist?bu uz?emšanas, bet ar? uz starpniec?bu un garantiju, un citu nodrošin?jumu uz?emšanas, k? ar? kred?tu garantiju p?rvaldi. Ir skaidrs, ka visi šie dar?jumi p?c sava rakstura ir finanšu pakalpojumi.

22 T?ds pat secin?jums attiecas uz citiem Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) apakšpunkta 1. un 3.–6. punkt? nor?d?tajiem dar?jumiem. 1. punkts attiecas uz kred?tiem; 3. punkts attiecas uz noguld?jumu kontiem, nor??inu kontiem, maks?jumiem, p?rskait?jumiem, par?diem, ?ekiem un

citiem tirdzniecības dokumentiem, 4. punkts – uz maksāšanas līdzekļiem, 5. punkts – uz akcijām un citām daļām, 6. punkts – uz kopīgo ieguldījumu fondu vadīšanu. Lai gan šos darījumus, kas definēti atkarībā no sniegto pakalpojumu rakstura, veic ne tikai bankas vai finanšu iestādes (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *SDC*, 32. punkts; 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā *C-305/01 MKG/Kraftfahrzeuge/Factoring, Recueil*, l76729. lpp., 64. punkts, un 2006. gada 4. maija spriedumu lietā *C-169/04 Abbey National*, Krājums, l74027. lpp., 66. punkts), tomēr kopumā tie ietilpst finanšu darījumu jomā.

23 Šajā lietā saistību remontēt nekustamo īpašumu uzemšanās pāc sava rakstura nav finanšu darījums Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta nozīmē, un tādējādi tā neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

24 Šo interpretāciju pirmām kārtām apstiprina finanšu darījumu atbrīvojuma no nodokļa mērķis, kā paskaidrots Eiropas Kopienu Komisijas rakstveida paskaidrojuma, atvieglojuma uzlikšanas bāzes, kā arī atskaitēm PVN summas noteikšanu un novērst patērētāja kredīta izmaksu pieaugumu. Tā kā saistību remontēt nekustamo īpašumu uzemšana ar PVN nerada šādas grūtības, šis darījums nav atbrīvojams no nodokļa.

25 Līdz ar to ne Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 2. punkta teksts, ne tā konteksts neapņem secināt, ka Kopienu likumdevēja mērķis būtu atbrīvot no PVN saistību, kas nav finanšu saistības, uzemšanas. No minētā izriet, ka šāda saistību uzemšana tiek aplikta ar PVN.

26 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) apakšpunkta 2. punkts ir jāinterpretē tā, ka “darījumu ar kredītu garantijām [saistību uzemšanās]” jēdziens izslēdz no šīs tiesību normas piemērošanas jomas saistības, kas nav finanšu saistības, kā, piemēram, saistības remontēt nekustamo īpašumu.

Par tiesīšanas izdevumiem

27 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanas izdevumiem. Tiesīšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

13. panta B daļas d) apakšpunkta 2. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EKK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir jāinterpretē tā, ka “darījumu ar kredītu garantijām [saistību uzemšanās]” jēdziens izslēdz no šīs tiesību normas piemērošanas jomas saistības, kas nav finanšu saistības, kā, piemēram, saistības remontēt nekustamo īpašumu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.