

Sprawa C-455/05

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Hamburg)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. d) pkt 2 – Pojęcie „przejście zobowiązań” – Przejście zobowiązań do renowacji nieruchomości – Odmowa zwolnienia

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. d) pkt 2)

Artykuł 13 cz. d) pkt 2 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych powinien być interpretowany w ten sposób, że pojęcie „przejście zobowiązań” wyłącza z zakresu zastosowania tego przepisu zobowiązania inne niż zobowiązania finansowe, takie jak zobowiązanie do renowacji nieruchomości.

Porównawcza ocena różnych wersji językowych tego przepisu ukazuje różnice terminologiczne dotyczące pojęcia „przejście zobowiązań”. W istocie w niektórych wersjach językowych, takich jak niemiecka, francuska i włoska, wyrażenie to ma znaczenie ogólne, podczas gdy inne wersje, takie jak angielska i hiszpańska, w sposób wyraźny odnoszą się do zobowiązań finansowych.

Zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. d) pkt 2 szóstej dyrektywy dotyczy, oprócz przejścia zobowiązań, także pośrednictwa i przejścia poręczeń i innych zabezpieczeń kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarządzania zabezpieczeniami kredytowymi. Oczywiście jest, że wszystkie te transakcje stanowią z natury usługi finansowe. Taki sam wniosek nasuwa się w odniesieniu do pozostałych transakcji wskazanych w art. 13 cz. d) pkt 1 i 3–6 szóstej dyrektywy. Przejście zobowiązań do renowacji nieruchomości nie stanowi ze względu na swój charakter transakcji finansowej w rozumieniu art. 13 cz. d) szóstej dyrektywy, a tym samym nie należy ono do zakresu zastosowania tego przepisu.

(por. pkt 18, 21–23, 26 i sentencja)

z dnia 19 kwietnia 2007 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. B lit. d) pkt 2 – Pojęcie „przejście zobowiązań” – Przejście zobowiązań do renowacji nieruchomości – Odmowa zwolnienia

W sprawie C-455/05

mając za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy) postanowieniem z dnia 1 grudnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 grudnia 2005 r., w postępowaniu:

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, U. Löhmus (sprawozdawca), A. Ó Caoimh i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz Z. Chatzipavlou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.C. Graciy, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Clohessy'ego, SC, oraz C. Ramsaya, BL,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu cypryjskiego przez D. Ergatoudi, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez T. Harris oraz T. Warda, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (zwaną dalej „Velvet & Steel”) a Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (urzędem podatkowym, zwanym dalej „Finanzamt”), dotyczącego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT”) przejęcia zobowiązania do renowacji nieruchomości przez Velvet & Steel.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy:

„Nie naruszajcie innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

2) negocjacje [pośrednictwo] i przejęcie zobowiązań, poręczeń i innych zabezpieczeń kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarządzanie zabezpieczeniami kredytowymi przez osobę udzielającą kredytu”.

Prawo krajowe

4 Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), w wersji obowiązującej w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym, podatkowi obrotowemu podlega dostawa oraz inne usługi, które przedsiębiorca świadczy w ramach swojego przedsiębiorstwa.

5 Paragraf 4 pkt 8 lit. g) UStG zwalnia z podatku obrotowego następujące transakcje objęte § 1 ust. 1 pkt 1–3:

„przejęcie zobowiązań, poręczeń i innych zabezpieczeń kredytowych, jak również pośrednictwo w takiego typu transakcjach”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

6 We wrześniu 1998 r. Burmeister Immobilien GmbH (zwany dalej „Burmeister”) sprzedał

nieruchomo?? gruntow?, na której znajduje si? budynek sk?adaj?cy si? z oddanych w najem mieszka?. W lipcu 1999 r. podobnej sprzeda?y dokona?y dwie osoby fizyczne. W obydwu umowach sprzeda?y dotycz?cych tych transakcji sprzedawcy przyj?li na siebie zobowi?zanie do dokonania niezb?dnych prac renowacyjnych na danych nieruchomo?ciach. Obydwie osoby fizyczne przej??y równie? zobowi?zanie z tytu?u zwi?zanej z najmem kaucji gwarancyjnej.

7 W nast?pstwie transakcji sprzeda?y sprzedawcy zawarli z Velvet & Steel, odpowiednio, w dniach 25 wrze?nia 1998 r. i 12 lipca 1999 r. umow? zatytu?owan? „przeniesienie cz??ci ceny sprzeda?y w zamian za przej?cie zobowi?zania”.

8 Na podstawie tych umów Velvet & Steel przej?? na siebie zobowi?zania zaci?gni?te przez sprzedawc? do przeprowadzenia renowacji nieruchomo?ci, jak równie? z tytu?u kaucji gwarancyjnej, w zamian za cz??? ceny sprzeda?y tych nieruchomo?ci, to znaczy 200 000 DEM w ramach umowy zawartej z Burmeister oraz 250 000 DEM w ramach umowy zawartej z osobami fizycznymi. Zgodnie z tymi umowami Velvet & Steel zobowi?za? si? do uwolnienia sprzedawców ze wszystkich wydatków i op?at, do których nabywcy nieruchomo?ci mieli prawo z tytu?u prac renowacyjnych i kaucji gwarancyjnej.

9 Nast?pnie dwaj nabywcy nieruchomo?ci zgodzili si? zwolni? Velvet & Steel z jego obowi?zków w zamian za zap?at? na ich rzecz cz??ci przeniesionego na ni? u?amka ceny sprzeda?y. Zysk z tej transakcji, to znaczy 11 000 DEM i 13 750 DEM z tytu?u umów zawartych odpowiednio z Burmeister oraz z danymi osobami fizycznymi, poczytywano za zysk osi?gni?ty z tytu?u „wynagrodzenia lub rycza?owego odszkodowania / kompensaty za ewentualnie nieosi?gni?ty zysk”. Zysk ten zosta? zadeklarowany przez Velvet & Steel w celu opodatkowania go podatkiem VAT.

10 W nast?pstwie kontroli Finanzamt uzna?, ?e przej?cie zobowi?zania do renowacji przez Velvet & Steel stanowi ?wiadczenie podlegaj?ce obowi?zkowo podatkowi VAT zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze UStG. Velvet & Steel wniós? za?alenie od decyzji Finanzamt o opodatkowaniu, które zosta?o przeze? oddalone w dniu 10 czerwca 2003 r.

11 W dniu 14 lipca 2003 r. Velvet & Steel zaskar?y? t? decyzj? do Finanzgericht Hamburg. Opieraj?c si? na argumentacji, zgodnie z któr? ?adne z dwóch przej?tych przez niego zobowi?za? nie zosta?o wykonane, spó?ka podnios?a przed tym s?dem, ?e sporne transakcje powinny zosta? zaklasyfikowane jako „przej?cie zobowi?za?” w rozumieniu § 4 pkt 8 lit. g) UStG, który stanowi transpozycj? do prawa krajowego art. 13 cz??? B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy. Finanzamt podniós? z kolei, ?e powo?any przepis prawa wspólnotowego dotyczy wy??cznie przej?cia zobowi?za? finansowych, podczas gdy przej?cie zobowi?zania do renowacji nieruchomo?ci nale?y do kategorii zobowi?za? do dzia?ania.

12 S?d odsy?aj?cy zastanawia si? nad tym, czy zobowi?zanie do renowacji nieruchomo?ci stanowi transakcj? zwolnion? z podatku obrotowego na podstawie § 4 pkt 8 lit. g) UStG. Uwa?a on, ?e brzmienie tego paragrafu wy??cza jakiegokolwiek ograniczenie zwolnienia do zobowi?za? finansowych. S?d ten ma jednak w?tpliwo?ci co do zgodno?ci takiej wyk?adni z art. 13 cz??? B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy, poniewa? w przeciwie?stwie do wersji w j?zykach francuskim i niemieckim, wersja angielska tego przepisu szóstej dyrektywy nie przewiduje ogólnego zwolnienia przej?cia zobowi?za?, a jedynie zwolnienie przej?cia zobowi?za? maj?cych szczególn? form? gwarancji lub zabezpiecze?. W tych okoliczno?ciach Finanzgericht Hamburg postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 cz??? B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy [...] w odniesieniu do poj?cia »przej?cie zobowi?zania« nale?y interpretowa? w ten sposób, i? nale?y przyj??, ?e przepis ten obejmuje wy??cznie zobowi?zania finansowe, czy te?, ?e obejmuje on tak?e przej?cie innych zobowi?za?,

jak na przykład zobowiązań do działania”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 W swoim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 13 cz. 2 lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, iż pojęcie „przejście zobowiązań” wyłącza z zakresu zastosowania tego przepisu wszystkie inne zobowiązania nie zobowiązania finansowe, jak na przykład zobowiązanie do renowacji nieruchomości.

14 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że pojęcia używane do oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 Arthur Andersen, Zb.Orz. str. I-1719, pkt 24, z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. str. I-1385, pkt 13, oraz z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C-89/05 United Utilities, Zb.Orz. str. I-6813, pkt 21).

15 Również z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zwolnienia te stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (wyroki: z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711, pkt 37, oraz z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Zb.Orz. str. I-10373, pkt 15).

16 Ponadto przepisy wspólnotowe powinny być interpretowane i stosowane w sposób jednolity, z uwzględnieniem wersji występujących we wszystkich językach Wspólnoty (zob. wyroki: z dnia 7 grudnia 1995 r. w sprawie C-449/93 Rockfon, Rec. str. I-4291, pkt 28, oraz z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. str. I-10683, pkt 31).

17 W tym zakresie należy stwierdzić, iż szósta dyrektywa nie zawiera żadnej definicji pojęcia „przejście zobowiązań” zawartego w art. 13 cz. 2 lit. d) pkt 2.

18 Porównawcza ocena różnych wersji językowych tego przepisu szóstej dyrektywy ukazuje różnice terminologiczne dotyczące pojęcia „przejście zobowiązań”. W rzeczywistości bowiem w niektórych wersjach językowych, takich jak niemiecka, francuska i włoska, wyrażenie to ma znaczenie ogólne, podczas gdy inne wersje, takie jak angielska i hiszpańska, w sposób wyraźny odnoszą się do zobowiązań finansowych.

19 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sformułowanie użyte w jednej z wersji językowych danego przepisu nie może stanowić wyjątkowej podstawy wykładni tego przepisu i nie można mu przypisać w tym względzie charakteru priorytetowego w stosunku do pozostałych wersji językowych. Takie podejście byłoby bowiem w rzeczywistości niezgodne z wymogiem jednolitego stosowania prawa wspólnotowego (zob. wyrok z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-149/97 Institute of the Motor Industry, Rec. str. I-7053, pkt 16).

20 Otóż, w przypadku różnicy językowych, nie można określić zakresu danego wyrażenia wyjątkowo na podstawie wykładni literalnej. W związku z powyższym należy interpretować owo wyrażenie w świetle kontekstu, w jaki sposób ono wpisuje, oraz w świetle celów i systematyki szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 22; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. str. I-1527, pkt 42, oraz ww. wyrok w sprawie Jyske Finans, pkt 31).

21 Odnośnie do kontekstu, w jaki sposób wpisuje się owo wyrażenie, należy zauważyć, że zwolnienie

przewidziane w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy dotyczy, oprócz przejęcia zobowiązań, także pośrednictwa i przejęcia poręczeń i innych zabezpieczeń kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarządzania zabezpieczeniami kredytowymi. Oczywiście jest, że wszystkie te transakcje stanowią z natury usługi finansowe.

22 Taki sam wniosek nasuwa się w odniesieniu do pozostałych transakcji wskazanych w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 1 i 3–6 szóstej dyrektywy. W ten sposób, pkt 1 dotyczy kredytów, pkt 3 depozytów finansowych, biurowych rachunków, płatności, transferów, długów, czeków i papierów wartościowych, pkt 4 środków pieniężnych, pkt 5 akcji i innych papierów wartościowych, pkt 6 zarządzania funduszami inwestycyjnymi. Pomimo iż transakcje te, które zdefiniowane zostały ze względu na charakter świadczonych usług, niekoniecznie muszą być dokonywane przez banki lub instytucje finansowe (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie SDC, pkt 32; oraz wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Rec. str. I-6729, pkt 64; z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-169/04 *Abbey National*, Zb.Orz. str. I-4027, pkt 66), to jednak należy one, jako całość, do dziedziny transakcji finansowych.

23 W niniejszej sprawie przejęcie zobowiązania do renowacji nieruchomości nie stanowi ze względu na swój charakter transakcji finansowej w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy, a tym samym nie należy ono do zakresu zastosowania tego przepisu.

24 Za taką wykładnię przemawia również i cel zwolnienia transakcji finansowych, tak jak to wyjaśnia Komisja w pisemnych uwagach, a konkretnie zmniejszenie trudności związanych z ustaleniem podstawy opodatkowania i kwoty podlegającego odliczeniu podatku VAT oraz uniknięcie zwiększenia kosztów kredytu konsumenckiego. Zważywszy na to, że przejęcie zobowiązania do renowacji budynku nie jest związane z takimi trudnościami, transakcja ta nie powinna być zwolniona z podatku.

25 W związku z powyższym ani treść, ani kontekst, ani też cel art. 13 cz. III B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy nie pozwalają na stwierdzenie, iż zamiarem prawodawcy wspólnotowego było zwolnienie z podatku VAT przejęcia zobowiązań, które nie mają charakteru finansowego. A zatem przejęcie takich zobowiązań podlega podatkowi VAT.

26 Tym samym na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 13 cz. III B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że pojęcie „przejęcie zobowiązań” wyłącza z zakresu zastosowania tego przepisu zobowiązania inne niż zobowiązania finansowe, takie jak zobowiązanie do renowacji nieruchomości.

W przedmiocie kosztów

27 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 cz. III B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinien być interpretowany w ten sposób, że pojęcie „przejęcie zobowiązań” wyłącza z zakresu zastosowania tego przepisu zobowiązania inne niż zobowiązania finansowe, takie jak zobowiązanie do renowacji nieruchomości.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.