

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. spalio 22 d.*

Byloje C-242/08

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2008 m. balandžio 16 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. birželio 4 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Swiss Re Germany Holding GmbH

prieš

Finanzamt München für Körperschaften,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininkas, einantis ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas, K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta (pranešėja), E. Juhász ir J. Malenovský, T. von Danwitz,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas P. Mengozzi,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Swiss Re Germany Holding GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwalt K. von Brocke* ir *Steuerberater S. Trapp*,

- *Finanzamt München für Körperschaften*, atstovaujamos Schmid,

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir B. Klein,

- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Spyropoulos bei S. Trekli ir V. Karra,

- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2009 m. gegužės 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- ¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktos įtraukos ir 13 straipsnio B skirsnio a ir c punktų bei d punkto 2 ir 3 papunkčių išaiškinimu.

- ² Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Swiss Re Germany Holding GmbH* (toliau – *Swiss*) ir *Finanzamt München für Körperschaften* dėl gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytas:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Elektros srovė, dujos, šiluma, šaldymas ir panašūs dalykai turi būti laikomi materialiuoju turtu.“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį:

„1. „Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

Tokie sandoriai gali būti, *inter alia*:

— nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu, ar ne,

<...>“

- 5 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies e punkto penkta įtrauka suformuluotos taip:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

<...>

- e) toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę verslo vietą, į kurią teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

- banko, finansiniai ir draudimo sandoriai, įskaitant perdraudimą, išskyrus seifų nuomą,

<...>“

- 6 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje numatoma:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

- a) draudimo ir perdraudimo sandorius ir su jais susijusias paslaugas, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai;

<...>

- c) prekes, naudojamas tik veiklai, kuri pagal šį straipsnį ar pagal 28 straipsnio 3 dalies b punktą atleidžiama nuo mokesčio, kai už šias prekes mokestis nebuvo atskaitytas, arba prekes, kurias įsigijus ar pagaminus, pridėtinės vertės mokestis nėra išskaitytinas pagal 17 straipsnio 6 dalį;

d) šiuos sandorius:

<...>

2. derybas ir bet kokius sandorius dėl paskolų garantijų ar kitokių finansinių užtikrinimų, taip pat paskolų garantijų priežiūrą, kai ją vykdo paskolą suteikęs asmuo;

3. sandorius, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvarčių dokumentų, bet išskyrus skolų išieškojimą ir faktoringą;

<...>.“

Nacionalinės teisės aktai

7. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, pagrindinėje byloje taikomos šios nacionalinės teisės nuostatos.

- 8 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1999 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl 1999 I, p. 1270, toliau – UStG) 3a straipsnyje numatyta:

„1. Kita paslauga, laikantis 3b ir 3f straipsnių, teikiama vietoje, kurioje verslininkas vykdo savo veiklą. <...>

<...>

3. Jeigu 4 dalyje nurodytų kitų paslaugų gavėjas yra verslininkas, nukrypstant nuo 1 dalies, kita paslauga teikiama ten, kur gavėjas vykdo savo veiklą. <...>

4. „Kitos paslaugos“ 3 dalies prasme yra:

<...>

6. a) kitos 4 dalies 8 punkto a–g papunkčiuose ir 10 punkte nurodytų rūšių paslaugos <...>“

- 9 Pagal UStG 4 straipsnio 8 punkto c ir g papunkčius sandoriai dėl skolų, čekių ir kitų apyvarčių dokumentų bei derybos dėl šių sandorių, išskyrus skolų išieškojimą, taip pat

įsipareigojimų, garantijų ir kitokių finansinių užtikrinimų perėmimas ir derybos dėl šių sandorių yra neapmokestinami.

- 10 Pagal UStG 4 straipsnio 10 punkto a papunktį paslaugų teikimas, pagrįstas draudimo sutartimi Draudimo mokesčio įstatymo (Versicherungsteuergesetz) prasme, taip pat neapmokestinamas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 *Swiss* yra akcinės bendrovės patiruojanči bendrovė (toliau – perleidžianti bendrovė), kuri, būdama draudimo bendrove, vykdo gyvybės perdraudimo veiklą.
- 12 2002 m. sausio 10 ir 21 d. pasirašyta portfelio perleidimo sutartimi perleidžianti bendrovė draudimo bendrovei *S* (toliau – bendrovė *S*), įsteigta Šveicarijoje, perleido 195 gyvybės perdraudimo sutartis apimančią portfelį.
- 13 Pagal šią sutartį bendrovė *S* turėjo gauti draudėjų sutikimą, kad taptų šių sutarčių šalimi ir perimtų visas iš jų kylančias teises ir pareigas.
- 14 Pagal šią sutartį 18 iš 195 sutarčių buvo nustatyta neigiama vertė, t. y. bendra visų sutarčių įsigijimo kaina buvo sumažinta.

- 15 Perleistos gyvybės perdraudimo sutartys buvo susijusios tik su įmonėmis, įsteigtomis valstybėse narėse, išskyrus Vokietiją, ar trečiojoje valstybėse.
- 16 Nusprendusi, kad aptariamas perleidimas turi būti apmokestinamas PVM kaip prekių tiekimas, *Finanzamt München für Körperschaften* priėmė pranešimą apie mokesčio dydį, susijusį su avansiniu PVM sumokėjimu, ir atmetė dėl šio pranešimo pateiktą skundą.
- 17 Vėliau *Swiss* pateikė skundą *Finanzgericht München*.
- 18 Atmetus ir šį skundą, *Swiss* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*, motyvuodama tuo, kad paslaugų teikimas, pagrįstas šiuo perleidimu, neapmokestinamas PVM.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manė, kad pagal nacionalinės teisės aktus pagrindinėje byloje aptariamas sandoris yra paslaugų teikimas, atliktas Vokietijoje ir joje apmokestinamas.
- 20 Tačiau šio teismo teigimu, kyla abejonių dėl klausimo, ar šis nacionalinės teisės aktų aiškinimas neprieštaruja Šeštosios direktyvos nuostatom.

21 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktą įtrauką ir 13 straipsnio B skirsnio a punktą bei d punkto 2 ir 3 papunkčius reikia aiškinti taip, kad gyvybės perdraudimo sutarties, kuria remdamasis sutarties gavėjas draudėjo sutikimu perima ligšiolinio draudiko vykdytą neapmokestinamą perdraudimo veiklą ir nuo šiol vietoj ligšiolinio draudiko teikia draudėjui neapmokestinamas perdraudimo paslaugas, perėmimas už gavėjo mokamą pirkimo kainą turi būti laikomas:

a) draudimo arba banko sandoriu <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktos įtraukos prasme; arba

b) perdraudimo sandoriu <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme; arba

c) sandoriu, kurį iš esmės sudaro neapmokestinamas įsipareigojimo perėmimas ir neapmokestinamas sandoris dėl skolų <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 ir 3 papunkčių prasme?

2. Ar atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jei ne gavėjas, o ligšiolinis draudikas mokėtų atlygį už perleidimą?

3. Jei į pirmojo klausimo a, b ir c punktus būtų atsakyta neigiamai: ar <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio c punktą reikėtų aiškinti taip, kad atlygintinas gyvybės perdraudimo sutarčių perleidimas yra prekių tiekimas ir kad taikant <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio c punktą neturi būti daromas skirtumas dėl to, ar nuo mokesčio atleistos veiklos vykdymo vieta yra tiekimo valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas už atlygį trečiojoje valstybėje įsteigtai draudimo bendrovei reiškia, kad pastaroji su draudėju sutikimu perima iš šių sutarčių kylančias teises ir pareigas ir tai yra sandoris Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktos įtraukos, 13 straipsnio B skirsnio a punkto arba 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 ir 3 papunkčių prasme.
- 23 Pirmiausia reikia nustatyti, ar pagrindinėje byloje aptariamas sandoris yra „prekių tiekimas“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio prasme, ar „paslaugų teikimas“ šios direktyvos 6 straipsnio prasme.
- 24 Pagal 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

- 25 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad gyvybės perdraudimo sutartis negali būti kvalifikuojama kaip materialusis turtas šios nuostatos prasme, o todėl toks sandoris, koks aptariamasis pagrindinėje byloje, negali būti laikomas prekių tiekimu pagal šią nuostatą.
- 26 Tačiau pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies pirmą įtrauką paslaugų teikimas yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.
- 27 Šiame kontekste reikia priminti, kad 6 straipsnio 1 dalies antrosios pastraipos pirmoje įtraukoje numatyta, kad tokie sandoriai gali būti, *inter alia*, nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu, ar ne.
- 28 Iš to matyti, kad gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas už atlygį, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra paslaugų teikimas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio prasme.
- 29 Antra, reikia išnagrinėti, ar toks perleidimas gali būti laikomas draudimo sandoriu arba banko sandoriu Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktos įtraukos prasme, ar draudimo arba perdraudimo sandoriu šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme.
- 30 Šiuo klausimu pakanka, pirma, konstatuoti, kad perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas pagal pobūdį nėra banko sandoris.

- 31 Antra, reikia priminti, kad bendros PVM sistemos geras funkcionavimas ir vienodas aiškinimas reikalauja, kad sąvokos „draudimo“ ir „perdraudimo sandoriai“, numatytos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktoje įtraukoje ir 13 straipsnio B skirsnio a punkte, nebūtų aiškinamos skirtingai, jei taikomos vienoje ar kitoje iš šių nuostatų.
- 32 Iš tiesų paslaugų teikimas, numatytas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktoje įtraukoje, yra Bendrijos sąvoka, kuri turi būti aiškinama vienodai, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo, kylančių iš skirtingo aiškinimo (šiuo klausimu žr. 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-68/92, Rink. p. I-5881, 14 punktą).
- 33 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kurių tikslas – prieštaravimų taikant PVM schemą kiekvienoje valstybėje narėje pašalinimas ir kurias reikia vertinti atsižvelgiant į visą bendros PVM sistemos kontekstą (žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Skandia*, C-240/99, Rink. p. I-1951, 23 punktą ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C-472/03, Rink. p. I-1719, 25 punktą).
- 34 Šiame kontekste reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką sąvoką „draudimo sandoriai“ paprastai apibūdina aplinkybė, jog draudikas įsipareigoja už išankstinę draudimo įmoką, įvykus draudžiamajam įvykiui, išmokėti draudėjui sutarties sudarymo metu sutartą sumą (žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 17 punktą; minėto sprendimo *Skandia* 37 punktą ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711, 39 punktą).
- 35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pabrėžė, kad aišku, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkte vartojama sąvoka „draudimo sandoriai“ iš esmės yra pakankamai plati, kad apimtų draudimo apsaugą, kurią suteikia apmokestinamasis asmuo, kuris pats nėra draudikas, bet kuris kolektyvinio draudimo atveju suteikia savo

klientams tokią apsaugą naudodamasis draudiko, prisiimančio draudžiamą riziką, paslaugomis (žr. minėto sprendimo *CPP* 22 punktą; minėto sprendimo *Skandia* 38 punktą ir minėto sprendimo *Taksatorringen* 40 punktą).

- 36 Tačiau Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad pagal draudimo sandorio apibrėžtį, esančią šio sprendimo 34 punkte, reikia identifikuoti paslaugos gavėją, kad būtų galima apibrėžti paslaugos rūšį, numatytą Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio a punkte, ir ar toks sandoris pagal pobūdį reiškia, kad egzistuoja sutartinis ryšys tarp draudimo paslaugos teikėjo ir asmens, kurio riziką padengia draudimas, t. y. draudėjas (žr. minėto sprendimo *Skandia* 41 punktą ir minėto sprendimo *Taksatorringen* 41 punktą).
- 37 Pagrindinėje byloje perleidžiančios bendrovės gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas už atlygį bendrovei *S*, kurį sudarė pastarosios kainos sumokėjimas kaip atlygis už šias sutartis, neatitinka draudimo sandorio savybių, nurodytų šio sprendimo 34 punkte.
- 38 Šis perleidimas neatitinka ir perdraudimo sandorio, kuriuo draudėjas sudaro sutartį ir įsipareigoja už mokamas įmokas ir neperžengdamas sutartyje nustatytų ribų padengti kito draudėjo skolas, atsiradusias dėl įsipareigojimų vykdant draudimo sutartis, sudarytas su pačiais draudėjais.
- 39 Iš tiesų, skirtingai nei tokie perdraudimo sandoriai, šis perleidimas pasireiškia bendrovės *S* perimamomis perleidžiančiosios bendrovės visomis teisėmis ir pareigomis, susijusiomis su perleistomis perdraudimo sutartimis, ir ši bendrovė po perėmimo neturi teisinio ryšio su perdraustaisiais.

- 40 Be to, pagrindinėje byloje aptariamas sandoris turi būti atskirtas, pirma, nuo sutartinių perdraudimo sandorių tarp perleidžiančios bendrovės ir perdraustųjų, kuris yra sudarytas anksčiau, ir, antra, nuo sutartinių perdraudimo santykių tarp bendrovės S ir perdraustųjų, kurie sutiko su šiuo perdavimu, įvykusi vėliau.
- 41 Iš to matyti, kad sandoriai, kurie patenka tarp šių dviejų perdraudimo sutartinių sandorių, neturi būti laikomi draudimo sandoriais arba perdraudimo sandoriais Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktos įtraukos ir 13 straipsnio B skirsnio a punkto prasme.
- 42 Galiausiai reikia išnagrinėti, ar gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas už atlygį, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali būti laikomas sandoriu, kurį sudaro, pirma, įsipareigojimų prisiėmimas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkčio prasme, ir, antra, su sandoriu dėl skolos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunkčio prasme.
- 43 Šiuo klausimu reikia priminti, kad formuluotės, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimo nuo mokesčio atvejui apibrėžti, turi būti aiškinamos griežtai, nes šis atleidimo nuo mokesčio atvejis yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam mokesčio mokėtojo už atlygį atliekamam paslaugų teikimui, išimtis (žr. minėto sprendimo *Taksatorringen* 36 punktą; minėto sprendimo *Arthur Andersen* 24 punktą bei 2008 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Tiercé Ladbroke ir Derby*, C-231/07 ir C-232/07, 15 punktą).
- 44 Šiame kontekste reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1 papunktį nuo mokesčio atleisti sandoriai yra apibrėžti pagal teikiamų paslaugų pobūdį, o ne pagal teikiančią paslaugą ar ją gaunantį asmenį. Iš tiesų ši nuostata nenurodo tokių asmenų (šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 32 punktą; 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Abbey National*, C-169/04, Rink. p. I-4027, 66 punktą ir 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Ludwig*, C-453/05, Rink. p. I-5083, 25 punktą).

- 45 Be to, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tam, kad būtų laikomos atleistais nuo mokesčio sandoriais pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punktą, bendrai vertinamos suteiktos paslaugos turi sudaryti atskirą visumą, atliekančią derybų paslaugoms būdingas ir esmines funkcijas (žr. minėto sprendimo *SDC* 66 punktą; 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *CSC Financial Services*, C-235/00, Rink. p. I-10237, 25 punktą; minėto sprendimo *Abbey National* 70 punktą ir minėto sprendimo *Ludwig* 27 punktą).
- 46 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad nors šioje nuostatoje numatyti sandoriai nebūtinai turi būti sudaromi bankų ar finansų įstaigų, visi jie patenka į finansinių sandorių sritį (žr. 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Rink. p. I-3225, 22 punktą bei minėtos nutarties *Tiercé Ladbroke ir Derby* 17 punktą).
- 47 Todėl sandoris, kuris pagal savo pobūdį nėra finansinis sandoris Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto prasme, nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Velvet & Steel Immobilien* 23 straipsnį).
- 48 Tačiau pagrindinėje byloje aptariamas sandoris, t. y. gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas, pagal savo pobūdį nėra finansinis sandoris Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto prasme.
- 49 Ši aiškinimą patvirtina šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tikslas, kuris yra išvengti vartojimo kreditų išlaidų augimo (žr. minėto sprendimo *Velvet & Steel Immobilien* 24 punktą; taip pat minėtos nutarties *Tiercé Ladbroke ir Derby* 24 punktą). Iš tiesų, kadangi pagrindinėje byloje aptariamų sandorių įgyvendinimas nesusijęs su tokiu tikslu, šiam sandoriui netaikomas toks neapmokestinimas.

50 Iš to matyti, kad šie sandoriai nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.

51 Be to, kalbant apie minėto sandorio neapmokestinimą, kadangi jis turi būti laikomas įsipareigojimų prisiėmimo pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunktį ir sandorio dėl skolos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunkčio prasme deriniu, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką kiekvienas paslaugos teikimas paprastai turi būti laikomas atskiru ir nepriklausomu ir kad vienos paslaugos teikimas ekonominiu požiūriu neturi būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas (žr. minėtų sprendimų *CPP* 29 punktą ir *Ludwig* 17 punktą).

52 Tačiau reikia priminti, kad pagrindinėje byloje aptariamas sandoris, kurį sudaro gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas už atlygį, yra vienintelis paslaugos teikimas ir negali būti dirbtinai dalijamas į du paslaugų teikimus, kuriuos sudaro, pirma, įsipareigojimų prisiėmimas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 papunkčio prasme ir, antra, skolos sandoris 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunkčio prasme.

53 Atsižvelgiant į visa, kas minėta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas už atlygį trečiojoje valstybėje įsteigta draudimo bendrovei reiškia, kad pastaroji su draudėjų sutikimu perima iš šių sutarčių kylančias teises ir pareigas ir tai nėra sandoris Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktosios įtraukos, 13 straipsnio B skirsnio a punkto arba 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 ir 3 papunkčių prasme.

Dėl antrojo klausimo

- 54 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar perleidžiant už atlygį gyvybės perdraudimo sutarčių portfelį, apimantį 195 sutartis, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, aplinkybė, kad ne gavėjas, o ligšiolinis draudikas mokėtų atlygį už 18 sutarčių, turi įtakos atsakymui į pirmąjį klausimą.
- 55 Šis atsakymas matyti iš aplinkybės, kad pagrindinėje byloje neigiama vertė buvo nustatyta 18 iš 195 gyvybės perdraudimo sutarčių, kurias bendrovei *S* perleido perleidžiančioji bendrovė.
- 56 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad, kaip teigia pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje aptariamas sandoris yra bendras paslaugos teikimas, už kurį sumokama bendra kaina už visų 195 aptariamų gyvybės perdraudimo sutarčių perėmimą.
- 57 Todėl nereikia atskirti 18 sutarčių perleidimo nuo likusių sutarčių, kurios sudaro bendrą visumą.
- 58 Be to, taip pat, kaip pagrindinėje byloje aptariamų 195 gyvybės perdraudimo sutarčių perleidimo atveju vertinamų bendrai, 18 iš šių sutarčių perleidimas dėl šio sprendimo 37–41 punktuose nurodytų priežasčių neturėtų būti laikomas sandoriu Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktos įtraukos, 13 straipsnio B skirsnio a punkto arba 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 ir 3 papunkčių prasme.

- 59 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad perleidžiant už atlygį gyvybės perdraudimo sutarčių portfelį, apimančią 195 sutartis, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, aplinkybė, kad ne gavėjas, o ligšiolinis draudikas mokėtų atlygį už 18 sutarčių, neturi įtakos atsakymui į pirmąjį klausimą.

Dėl trečiojo klausimo

- 60 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktą reikėtų aiškinti taip, kad atlygintinas gyvybės perdraudimo sutarčių perleidimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas ir kad taikant šią nuostatą neturi būti daromas skirtumas dėl to, ar nuo mokesčio atleistos veiklos vykdymo vieta yra tiekimo valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje.
- 61 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad atlygintinas gyvybės perdraudimo sutarčių perleidimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali būti laikomas prekių tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme; tai yra paslaugų teikimas šios direktyvos 6 straipsnio prasme.
- 62 Be to, kalbant apie Europos Sąjungos Tarybos ir Europos Bendrijų Komisijos poziciją dėl klientų perleidimo priimant Šeštąją direktyvą, kuria rėmėsi *Bundesfinanzhof* sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, reikia priminti, kad parengiamųjų darbų etapu paruoštomis deklaracijomis, kuriomis remiantis buvo priimta direktyva, negalima remtis aiškinant, jeigu jų turinys neatsispindi aptariamos nuostatos tekste, nes dėl to jos neturi teisinės galios (žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimą *Epson Europe*, C-375/98, Rink. p. I-4243, 26 punktą).

- 63 Be to, manant, kad pagrindinėje byloje aptariamas sandoris gali būti prekių tiekimas Šeštosios direktyvos prasme, jam negali būti taikomas šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, nes šio sandorio neapmokestinimas prieštarautų šios nuostatos tikslui, kuris yra išvengti dvigubo apmokestinimo, prieštaraujancio fiskaliniam neutralumui, būdingam bendrai PVM sistemai (1997 m. birželio 25 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-45/95, Rink. p. I-3605, 15 punktas; taip pat 2006 m. liepos 6 d. Nutarties *Salus et Villa Maria Beatrice Hospital*, C-155/05 ir C-18/05, Rink. p. I-6199, 29 punktas).
- 64 Todėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktas netaikomas tokiam sandoriui.
- 65 Tokiomis aplinkybėmis į trečiąją klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas tokiam atlygintinam gyvybės perdraudimo sutarčių perleidimui, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Valstybėje narėje įsteigtos bendrovės gyvybės perdraudimo sutarčių portfelio perleidimas už atlygį trečiojoje valstybėje įsteigta draudimo bendrovei reiškia, kad pastaroji su draudėjų sutikimu perima iš šių sutarčių kylančias teises ir pareigas ir tai nėra sandoris 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies e punkto penktos įtraukos, 13 straipsnio B skirsnio a punkto arba 13 straipsnio B skirsnio d punkto 2 ir 3 papunkčių prasme.**
- 2. Perleidžiant už atlygį gyvybės perdraudimo sutarčių portfelį, apimančią 195 sutartis, kaip antai aptariamas pagrindinėje byloje, aplinkybė, kad ne gavėjas, o ligšiolinis draudikas mokėtų atlygį už 18 sutarčių, neturi įtakos atsakymui į pirmąjį klausimą.**
- 3. Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio c punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas tokiam atlygintinam gyvybės perdraudimo sutarčių perleidimui, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje.**

Parašai.