

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 19 kwietnia 2007 r. *

W sprawie C-455/05

mającej 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,

* Język postępowania: niemiecki.

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. Gracię, 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, działającą 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,

podjąwszy, 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 część 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: ujednoliczona 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 część B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy:

„Nie naruszając 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 nieruchomość gruntową, na której znajdował się budynek składający się z oddanych w najem mieszkań. W lipcu 1999 r. podobnej sprzedaży dokonały dwie osoby fizyczne. W obydwu umowach sprzedaży dotyczących tych transakcji sprzedawcy przyjęli na siebie zobowiązanie do dokonania niezbędnych prac renowacyjnych na danych nieruchomościach. Obydwie osoby fizyczne przejęły również zobowiązanie z tytułu związanej z najmem kaucji gwarancyjnej.

- 7 W następstwie transakcji sprzedaży sprzedawcy zawarli z Velvet & Steel, odpowiednio, w dniach 25 września 1998 r. i 12 lipca 1999 r. umowę zatytułowaną „przeniesienie części ceny sprzedaży w zamian za przejęcie zobowiązania”.

- 8 Na podstawie tych umów Velvet & Steel przejął na siebie zobowiązania zaciągnięte przez sprzedawcę do przeprowadzenia renowacji nieruchomości, jak również z tytułu kaucji gwarancyjnej, w zamian za część ceny sprzedaży tych nieruchomości, 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 zobowiązał się do uwolnienia sprzedawców ze wszystkich wydatków i opłat, do których nabywcy nieruchomości mieli prawo z tytułu prac renowacyjnych i kaucji gwarancyjnej.

- 9 Następnie dwaj nabywcy nieruchomości zgodzili się zwolnić Velvet & Steel z jego obowiązków w zamian za zapłatę na ich rzecz części przeniesionego na nią ułamek

ceny sprzedaży. Zysk z tej transakcji, to znaczy 11 000 DEM i 13 750 DEM z tytułu umów zawartych odpowiednio z Burmeister oraz z danymi osobami fizycznymi, poczytywano za zysk osiągnięty z tytułu „wynagrodzenia lub ryczałtowego odszkodowania / kompensaty za ewentualnie nieosiągnięty zysk”. Zysk ten został zadeklarowany przez Velvet & Steel w celu opodatkowania go podatkiem VAT.

- 10 W następstwie kontroli Finanzamt uznał, że przejęcie zobowiązania do renowacji przez Velvet & Steel stanowi świadczenie podlegające obowiązkowo podatkowi VAT zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze UStG. Velvet & Steel wniósł zażalenie od decyzji Finanzamt o opodatkowaniu, które zostało przezeń oddalone w dniu 10 czerwca 2003 r.

- 11 W dniu 14 lipca 2003 r. Velvet & Steel zaskarżył tę decyzję do Finanzgericht Hamburg. Opierając się na argumentacji, zgodnie z którą żadne z dwóch przejętych przez niego zobowiązań nie zostało wykonane, spółka podniosła przed tym sądem, że sporne transakcje powinny zostać zaklasyfikowane jako „przejęcie zobowiązań” w rozumieniu § 4 pkt 8 lit. g) UStG, który stanowi transpozycję do prawa krajowego art. 13 część B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy. Finanzamt podniósł z kolei, że powołany przepis prawa wspólnotowego dotyczy wyłącznie przejęcia zobowiązań finansowych, podczas gdy przejęcie zobowiązania do renowacji nieruchomości należy do kategorii zobowiązań do działania.

- 12 Sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy zobowiązanie do renowacji nieruchomości stanowi transakcję zwolnioną z podatku obrotowego na podstawie § 4 pkt 8 lit. g) UStG. Uważa on, że brzmienie tego paragrafu wyłącza jakiegokolwiek

ograniczenie zwolnienia do zobowiązań finansowych. Sąd ten ma jednak wątpliwości co do zgodności takiej wykładni z art. 13 część B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy, ponieważ w przeciwieństwie do wersji w językach francuskim i niemieckim, wersja angielska tego przepisu szóstej dyrektywy nie przewiduje ogólnego zwolnienia przejęcia zobowiązań, a jedynie zwolnienie przejęcia zobowiązań mających szczególną formę gwarancji lub zabezpieczeń. W tych okolicznościach Finanzgericht Hamburg postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 część B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy [...] w odniesieniu do pojęcia »przejęcie zobowiązania« należy interpretować w ten sposób, iż należy przyjąć, że przepis ten obejmuje wyłącznie zobowiązania finansowe, czy też, że obejmuje on także przejęcie innych zobowiązań, jak na przykład zobowiązań do działania?».

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

¹³ W swoim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 13 część B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, iż pojęcie „przejęcie zobowiązań” wyłącza z zakresu zastosowania tego przepisu wszystkie inne zobowiązania niż 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 „przejęcie zobowiązań” zawartego w art. 13 część B lit. d) pkt 2.
- 18 Porównawcza ocena różnych wersji językowych tego przepisu szóstej dyrektywy ukazuje różnice terminologiczne dotyczące pojęcia „przejęcie 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 wyłącznej 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 określać zakresu danego wyrażenia wyłącznie na podstawie wykładni literalnej. W związku z powyższym należy interpretować owo wyrażenie w świetle kontekstu, w jaki się 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 wpisuje się owo wyrażenie, należy zauważyć, że zwolnienie przewidziane w art. 13 część 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 część B lit. d) pkt 1 i 3–6 szóstej dyrektywy. W ten sposób, pkt 1 dotyczy

kredytów, pkt 3 depozytów finansowych, bieżących rachunków, płatności, transferów, długów, czeków i papierów wartościowych, pkt 4 środków płatniczych, 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 należą 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 część B lit. d) szóstej dyrektywy, a tym samym nie należy ono do zakresu zastosowania tego przepisu.

24 Za taką wykładnią 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 część 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 część 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 część 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