

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2004. gada 9. septembrī *

Lieta C-269/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Cour d'appel* (Luksemburga) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 18. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 20. jūnijā, tiesvedībā

Administration de l'enregistrement et des domaines,

Grand-duché de Luxembourg

pret

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl.

* Tiesvedības valoda — franču.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] un S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents),

ģenerālvokāts L. A. Hēlhuds [*L. A. Geelhoed*],
sekretāre M. Muhika Arsamendi [*M. Múgica Arzamendi*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2004. gada 25. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

- *Administration de l'enregistrement et des domaines* (Reģistrācijas un nekustamo īpašumu administrācija) un Luksemburgas vārdā — F. Kremers [*F. Kremer*], *avocat*,
- *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl* vārdā — P. Kinšs [*P. Kinsch*], *avocat*,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — E. Traversa [*E. Traversa*] un G. Beršeids [*G. Berscheid*], pārstāvji,

ņemot vērā tiesneša referenta ziņojumu,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 25. martā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestās Direktīvas 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”), 13. panta C daļas interpretāciju.

- 2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar prāvu starp *Administration de l'enregistrement et des domaines* (Reģistrācijas un īpašumu administrācija, turpmāk tekstā — “Administrācija”) kopā ar Luksemburgas Lielhercogisti pret sabiedrību *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl* (turpmāk tekstā — “VOK”), sabiedrību ar ierobežotu atbildību, kas dibināta Luksemburgā, par pievienotās vērtības nodokļa apmēru (turpmāk tekstā — “PVN”), ko VOK atskaitījusi saistībā ar nekustamā īpašuma izīrēšanu.

Kopienų tiesiskais regulējums

- 3 Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļa nosaka:

“B. Citi atbrīvojumi

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un

godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) nekustamā īpašuma iznomāšanu vai [un] izīrēšanu, izņemot: [..]

[..]

C. Izvēles tiesības

Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos:

a) nekustamā īpašuma izīrēšana vai [un] iznomāšana;

[..]

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu un pieņemt precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai.”

Valsts tiesiskais regulējums

- 4 1979. gada 12. februāra likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Mémorial A 1979, 451. lpp.*), kas vēlāk grozīts, 44. panta 1. punkta g) apakšpunkts paredz:

“No pievienotās vērtības nodokļa maksas noteiktās robežās un, ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus, ir atbrīvojami:

[..]

g) nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana [..].”

- 5 Šī likuma 45. pants paredz iespēju atteikties no šī atbrīvojuma pie nosacījuma, ka tiek ievēroti noteikumi par šī likuma piemērošanu.

- 6 1980. gada 7. marta Lielhercogistes noteikumi, ar ko nosaka izvēles tiesību piemērot pievienotās vērtības nodokli darījumiem ar nekustamo īpašumu robežas un nosacījumus (*Mémorial A 1980, 242. lpp.*, turpmāk tekstā — “Lielhercogistes noteikumi”), tika pieņemti uz 1979. gada 12. februāra likuma pamata. To 1. pants nodokļu maksātājiem ļauj “izvēlēties piemērot pievienotās vērtības nodokli šādiem darījumiem ar nekustamiem īpašumiem:

[..]

b) ikviens, kas, pamatojoties uz rakstisku līgumu vai savstarpēji vienojoties, nekustamo īpašumu iznomā vai izīrē nodokļa maksātājam.”

7 Lielhercogistes noteikumu 3. panta pirmā daļa nosaka:

“Izvēles tiesības īsteno tikai attiecībā uz nekustamo īpašumu, ko irnieks izmanto pilnībā, vai — ja to izmanto vairākas personas — ja irnieks to izmanto lielākoties darījumiem, par kuriem var atskaitīt iepriekš samaksātu nodokli.”

8 Saskaņā ar Lielhercogistes noteikumu 5. pantu:

“Ikviens, kas izmanto izvēles tiesības, piekrišanas saņemšanai reģistrācijas administrācijai iesniedz rakstveida izvēles paziņojumu.

Ja iesniegšana sagādā grūtības, piekrišana ir jāsaņem pirms autentiska līguma noslēgšanas. Administrācija par izvēles paziņojumu pieņem lēmumu viena mēneša laikā pēc tā iesniegšanas.

Izīrēšanas gadījumā nodokļa piemērošana ir pieļaujama, sākot no pirmās tā mēneša dienas, kas seko tam mēnesim, kura laikā saistībā ar izvēles paziņojumu dota piekrišana. Administratīvo lēmumu pieņem viena mēneša laikā pēc šī paziņojuma saņemšanas.”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

- 9 *VOK* Luksemburgā ir uzbūvējis biroju ēku, ko tas izīrēja uzņēmumu auditoru kabinetam, sākot no 1993. gada 1. janvāra — datuma, kad ēka tika pabeigta. Jau no īres attiecību sākuma *VOK* pēdējam sūtīja ikmēneša rēķinus, kuros bija uzrādīts PVN.
- 10 *VOK* istenoja savas izvēles tiesības attiecībā uz PVN, 1993. gada 29. jūnijā Administrācijā piekrišanas saņemšanai iesniedzot izvēles paziņojumu. Piekrišana tika piešķirta 1993. gada 30. jūnijā ar spēkā esamības termiņu, sākot no 1993. gada 1. jūlija.
- 11 *VOK* iesniedza savas PVN deklarācijas, pilnībā atskaitot PVN, ko tā bija samaksājusi būvniecības darbu veikšanas laikā.
- 12 Piemērojot Liehercogistes noteikumu 5. pantu, Administrācija neatkarīgi no tā atteica iepriekš samaksātā PVN atskaitījumu 50 % apmērā, pamatojoties uz to, ka sešu mēnešu īres laikā no 1993. gada janvāra līdz jūnijam īres darījums bija atbrīvots no PVN maksāšanas, jo tam netika dota piekrišana. Tā attiecīgi izdeva dokumentus, kuri saturēja PVN deklarāciju dienesta izdoto dokumentu labojumus.
- 13 *VOK* iesniedza sūdzību Administrācijas direktoram.
- 14 Direktors 1998. gada janvārī pieņēma lēmumu, uz kura pamata tā paša gada februārī tika izdoti jaunie labojumi. Pirmkārt, viņš uzskatīja, ka 1993. gada 1. janvāris ir atzīstams par ēkas izmantošanas sākuma datumu. Tā kā izvēles tiesības stājās spēkā

tikai ar 1993. gada 1. jūliju, ēkas ire netika aplikta ar PVN pusgadu, un iepriekš samaksātais PVN ir atskaitāms tikai 50 % apmērā, ko attaisno 1993. gada paziņojuma labojums. Otrkārt, viņš uzskatīja, ka izvēles tiesību īstenošana bija par pamatu otrajam labojumam 1994. gadā, proti, ka 9/10 no neatskaitāmā PVN 1993. gadā ir labojamas par labu VOK. Visbeidzot, 5 % no iepriekš samaksātā PVN nav atskaitāmi un paliek VOK ziņā.

- 15 VOK 1998. gada martā cēla prasību pret Administrācijas direktora lēmumu. Ar 2001. gada 7. novembra spriedumu *Tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luksemburga) VOK prasību apmierināja, izslēdzot Lielhercogistes noteikumu 5. panta piemērošanu un pastāvot uz to, ka VOK visa 1993. gada laikā ir veikusi ar PVN apliekamu darījumu.
- 16 Administrācija un Luksemburgas Lielhercogiste 2002. gada 14. martā iesniedza apelāciju par šo spriedumu.
- 17 Apšaubot tādas piekrišanas procedūras likumību, kā to paredz Luksemburgas tiesību akti attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta C daļas noteikumiem par nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu, tos izvērtējot tiesību uz nodokļa atskaitījumu kontekstā, *Cour d'appel* ar 2003. gada 18. jūnija spriedumu nolēma apturēt tiesvedību un Tiesai uzdot šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Sestās direktīvas [...] 13. [C pirmās daļas a) apakšpunkts] pants ļauj dalībvalstij, izmantojot izdevību saviem nodokļu maksātājiem piešķirt tiesības izvēlēties nodokli attiecībā uz nekustamo īpašumu iznomāšanu un izīrēšanu, iepriekš samaksāta PVN atskaitījumu pilnībā pakļaut pirms tam saņemamai piekrišanai, kurai nav atpakaļejoša spēka un ko izsniedz nodokļu administrācija?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 18 VOK un Komisija apgalvo, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļas noteikumi par nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu nav interpretējami tādējādi, ka ar tiem dalībvalstīm ļauj pieņemt tādus tiesību aktus, kādi tie minēti pamata lietā, kas satur iepriekšējas piekrišanas procedūru, kas noteiktos gadījumos ir pamats neiespējami-bai pilnībā atskaitīt iepriekš samaksātu PVN.
- 19 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka tiesības uz nodokļa atskaitījumu ir viens no PVN sistēmas pamatprincipiem. Ir svarīgi pārbaudīt, vai piekrišanas procedūra — tāda, kādu to pieņēmusi Luksemburgas Lielhercogiste — nozīmē nepareizu izvēles tiesību īstenošanu, ne tā, kā tas ir paredzēts Sestās direktīvas 13. panta C daļā par tiesībām izvēlēties nodokli, tādējādi apdraudot šo principu.
- 20 No šiem noteikumiem izriet, ka iznomāšanas un izīrēšanas darījumu taksācija ir atzīstama par pilnvarām, kuras likumdevējs piešķir dalībvalstīm, atkāpjoties no Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktā noregulētā vispārīga noteikuma, saskaņā ar kuru iznomāšanas un izīrēšanas darījumi principā no nodokļa ir atbrīvoti. Šādā kontekstā tiesības uz nodokļa atskaitījumu tādējādi nav īstenojamas automātiski, bet gan vienīgi tad, ja dalībvalstis izmanto Sestās direktīvas 13. panta C daļas b) apakšpunktā minētās pilnvaras, un pie nosacījuma, ka ar nodokli apliekamās personas izmanto tām piešķirtās tiesības izvēlēties.
- 21 Kā jau Tiesa to nospriedusi, dalībvalstis, pamatojoties uz šīm pilnvarām, personām, kam piemērojami Sestajā direktīvā paredzētie nodokļa atbrīvojumi, var paredzēt iespēju no nodokļa atbrīvojuma atteikties vai nu visos gadījumos vai noteiktās robežās, vai arī pastāvot konkrētiem noteikumiem. No tā izriet, ka dalībvalstīm ir

liela novērtējuma brīvība Sestās direktīvas 13. panta B un C daļas kontekstā (skat. 1998. gada 3. decembra spriedumu lietā C-381/97 *Belgocodex, Recueil*, I-8153. lpp., 16. un 17. punkts).

- 22 Luksemburgas Lielhercogiste, izmantojot Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrajā sadaļā paredzētās pilnvaras, ir ierobežojusi izvēles tiesības gadījumos, kad īrnieks pats ir nodokļu maksātājs, kuram ir tiesības uz nodokļa atskaitījumu, un šīs izvēles izmantošanai ir pakļauts iepriekšējas piekrišanas procedūrai.
- 23 Kā tas izriet arī no ģenerāladvokāta secinājumiem, būtu jāuzskata, ka šī iepriekšējas piekrišanas procedūra ietver noteikumus par izvēles tiesību izmantošanu Sestās direktīvas 13. panta C daļas otrās sadaļas izpratnē.
- 24 Ir jāpārbauda, vai ar šo noteikumu īstenojot izvēles tiesības, netiek nepamatoti apdraudētas tiesības uz nodokļa atskaitījumu.
- 25 Atbilstoši Luksemburgas Lielhercogistes un Administrācijas teiktajam piekrišanas procedūra ir nepieciešama, lai Administrācija varētu pārbaudīt to, ka ir izpildīti likumīgie nosacījumi, jo īpaši attiecībā uz īrnieku kā nodokļa maksātāju. Šie abi apelācijas iesniedzēji pamata prāvā precizē, ka šī procedūra nodrošina tiesisko drošību, īpašniekam — izīrētājam iespējami īsā laikā esot informētam par paredzamo neiespējamību nekustamo īpašumu pakļaut aplikšanai ar PVN. Tās piebilst, ka attiecīgās procedūras mērķis ir izvairīties no krāpšanas vai maldināšanas gadījumiem un tā nekādā gadījumā neierobežo tiesības uz nodokļa atskaitījumu.

- 26 Šajā sakarā ir jāatzīst, ka, pirmkārt, tā kā dalībvalsts tiesības izvēlēties nodokli pakārto noteiktiem likumiskiem nosacījumiem, piekrišanas procedūra ļauj pārbaudīt, vai šie nosacījumi ir izpildīti.
- 27 Otrkārt, ir svarīgi atzīmēt, ka pamata prāvā nav apstrīdēts, ka bija pietiekami, ka ieinteresētā VOK savu izvēles paziņojumu iesniedz pirms izirēšanas uzsākšanas, praktiski pirms 1992. gada decembra, lai saņemtu piekrišanu šī mēneša laikā un lai pilnībā īstenotu savas tiesības uz nodokļa atskaitījumu, sākot no izirēšanas uzsākšanas brīža 1993. gada 1. janvārī.
- 28 Izskatās, ka šādas piekrišanas procedūras mērķis nav skart tiesības uz nodokļa atskaitījumu, bet gan gluži otrādi — ļauj pilnībā šīs tiesības izmantot, ievērojot noteiktas prasības, proti, izvēles paziņojuma iesniegšanu un piekrišanas noteiktā termiņā saņemšanu.
- 29 Tas, ka piekrišanas procedūrai nav atpakaļejoša spēka, nav pamats tās nesamērīgumam. Gluži otrādi, tā uzskatāma par derīgu, lai rosinātu izirētājos iniciatīvu iepriekš iesniegt izvēles paziņojumu. Faktiski nav izslēdzams, ka piekrišanas procedūrai ar atpakaļejošu spēku varētu būt pretējs efekts un tā būtu pamats tam, ka izirētāji par vēlu iesniedz savu izvēles paziņojumu, un ka tā būtu mazāk derīga izvēles tiesību pareizas piemērošanas un izmantošanas nodrošināšanā, kā arī tiesiskās drošības mērķa sasniegšanā, kas minēts šī sprieduma 25. punktā.
- 30 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta C daļas pirmās daļas a) apakšpunkta un otrās daļas noteikumi neiestājas pret to, ka dalībvalsts, izmantojot iespēju piešķirt saviem nodokļu maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli attiecībā uz šiem nekustamo īpašumu iznomāšanas un izirēšanas

darījumiem, pieņem tiesību normas, iepriekš samaksāta PVN atskaitījumu pilnībā pakļaujot pirms tam saņemamai piekrišanai, kurai nav atpakaļejoša spēka un ko izsniedz nodokļu administrācija.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 31 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu

TIESA (pirmā palāta)

nospiež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta C pirmās daļas a) apakšpunkta un otrās daļas noteikumi neiestājas pret to, ka dalībvalsts, izmantojot iespēju saviem nodokļu maksātājiem piešķirt tiesības izvēlēties nodokli attiecībā uz šiem nekustamā īpašuma iznomāšanas un izīrēšanas darījumiem, pieņem tiesību normas, iepriekš samaksāta PVN atskaitījumu pilnībā pakļaujot pirms tam saņemamai piekrišanai, kurai nav atpakaļejoša spēka un ko izsniedz nodokļu administrācija.

[Paraksti]