

Byla C-269/03

**Administration de l'enregistrement et des domaines ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė
prieš**

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

(*Cour d'appel* (Liuksemburgas) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio C dalis – Nekilnojamojo turto nuomos sandorių atleidimas nuo mokesčių – Teisė pasirinkti apmokestinimą – Mokesčių už pirkimus atskaita – Išankstinio mokesčių administracijos sutikimo gavimas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių teisės nuostatos – Statymų derinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštosios direktyvos numatytas atleidimas nuo mokesčių – Nekilnojamojo turto nuomos sandorių atleidimas nuo mokesčių – Apmokestinamųjų asmenų pasirinkimo teisė – Teisė atskaitai, priklausanti nuo išankstinio sutikimo – Priimtinumai

(Tarybos direktyvos 77/388 13 str. C dalis)

Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 13 straipsnio C dalies pirmos pastraipos a punkto ir antros pastraipos nuostatos nedraudžia valstybei narei, pasinaudojusiai šiomis nuostatomis jai suteikta galimybe suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinimą nekilnojamojo turto nuomai, priimti teisės nuostatą, numatančią, kad viso PVM už pirkimus atskaita priklauso nuo atgaline data negaliojančio išankstinio mokesčių administracijos sutikimo.

(žr. 30 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2004 m. rugsėjo 9 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio C dalis – Nekilnojamojo turto nuomos sandorių atleidimas nuo mokesčių – Teisė pasirinkti apmokestinimą – Mokesčių už pirkimus atskaita – Išankstinio mokesčių administracijos sutikimo gavimas“

Byloje C-269/03

dėl *Cour d'appel* (Liuksemburgas) 2003 m. birželio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. birželio 20 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Administration de l'enregistrement et des domaines,

Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės

prieš

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai A. Rosas ir S. von Bahr (pranešėjai),
generalinis advokatas L. A. Geelhoed,

sekretorė Múgica Arzamendi, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęjusių rašytines pastabas, pateiktas:

administration de l'enregistrement et des domaines ir Liuksemburgo Vyriausybės, atstovaujamą
advokato F. Kremer,

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, atstovaujamą advokato P. Kinsch,

Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamą E. Traversa ir G. Berscheid,

atsižvelgęs į teisėjo pranešėjo pranešimą,

susipažinęs su 2004 m. kovo 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašoma išaiškinti 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos 77/388 d. 1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio C dalies nuostatas.

2 Šis klausimas kilo byloje tarp *administration de l'enregistrement et des domaines* (toliau – administracija), Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Liuksemburge įsteigtos ribotos atsakomybės bendrovės *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl* (toliau – VOK) (Liuksemburgas) dėl VOK atskaitytos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sumos nekilojamojo turto nuomos atveju.

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktas ir C dalis nustato:

„B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

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:

<...>

b) nekilnojamojo turto nuom? <...>

<...>

C. Pasirinkimo galimyb?s

Valstyb?s nar?s gali suteikti mokes?i? mok?tojams teis? pasirinkti apmokestinim? šiais atvejais:

a) nekilnojamojo turto nuomos;

<...>

Valstyb?s nar?s gali riboti pasirinkimo teis? ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas“.

Nacionalin?s teis?s aktai

4 1979 m. vasario 12 d. ?statymo d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (*Mémorial A* 1979, p. 451) su pakeitimais 44 straipsnio 1 dalies g punktas numato:

„Nuo prid?tin?s vert?s mokes?io ta apimtimi ir tokiomis s?lygomis, kurias nustato Didžiosios Hercogyst?s nutarimas, atleidžiami:

<...>

g) nekilnojamojo turto nuoma <...>“.

5 Šio ?statymo 45 straipsnis numato galimyb? atsisakyti šio atleidimo, jeigu nepažeidžiamos š? ?statym? ?gyvendinan?io nutarimo s?lygos.

6 1980 m. kovo 7 d. Didžiosios Hercogyst?s nutarimas, nustatantis teis?s pasirinkti prid?tin?s vert?s mokes?io taikym? nekilnojamojo turto sandoriams ribas ir s?lygas (*Mémorial A* 1980, p. 242, toliau – Didžiosios Hercogyst?s nutarimas), buvo priimtas ?gyvendinant 1979 m. vasario 12 d. ?statym?. Šio nutarimo 1 straipsnis mokes?io mok?tojams leidžia „pasirinkti prid?tin?s vert?s mokes?io taikym? šioms nekilnojamojo turto sandoriams:

<...>

b) kiekvienas, kuris priva?iai suder?tos rašytin?s sutarties pagrindu mokes?i? mok?tojui išnuomoja nekilnojam?j? turt? “.

7 Didžiosios Hercogyst?s nutarimo 3 straipsnio 1 dalis nustato:

„Pasirinkimo teise galima pasinaudoti tik tokio nekilnojamojo turto, kuris naudojamas išimtinai, arba – mišraus naudojimo atveju – daugiausiai <...> nuomininko veiklai, suteikian?iai teis? atskaityti PVM už pirkimus, vykdyti atžvilgiu“.

8 Pagal Didžiosios Hercogyst?s nutarimo 5 straipsn?:

„Kiekvienas, kuris naudojasi pasirinkimo teise, turi pateikti registravimo administracijai rašytin? deklaracij? d?l pasirinkimo sutikimui gauti.

Atlygintino tiekimo atveju sutikimas turi būti gautas iki sandoris bus oficialiai vykdytas. Administracija priima sprendimą dėl deklaracijos dėl pasirinkimo tų mėsų, kur ši deklaracija buvo pateikta.

Nuomos atveju mokestis galima taikyti nuo pirmos mėnesio, einančio po mėnesio, kur buvo patvirtinta deklaracija dėl pasirinkimo, dienos. Administracinis sprendimas turi būti priimtas per mėnesį nuo šios deklaracijos pateikimo dienos“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 VOK užsakymu Liuksemburge buvo pastatytas biurų pastatas, kurį ji nuo 1993 m. sausio 1 d., t. y. nuo pastato statybos pabaigos dienos, išnuomavo audito mėnėi. Nuo pat nuomos pradžios VOK pastarajai pateikdavo sąskaitas–faktūras už mėnesį, kuriose buvo nurodytas PVM.

10 VOK pasinaudojo savo pasirinkimo teise dėl PVM, 1993 m. birželio 29 d. administracijai pateikdama deklaraciją dėl pasirinkimo sutikimui gauti. Sutikimas jai buvo suteiktas 1993 m. birželio 30 d. ir įsigaliojo 1993 m. liepos 1 d.

11 VOK pateikė PVM deklaracijas atskaitydama už statybos darbus sumokėtą PVM.

12 Remdamasi Didžiosios Hercogystės nutarimo 5 straipsniu, administracija vis dėlto atsisakė pripažinti 50 proc. atskaityto PVM už pirkimus, motyvuodama tuo, kad šeši mėnesiai nuoma, t. y. nuo 1993 m. sausio mėn. iki birželio mėn., buvo atleista nuo PVM, kadangi sutikimas šiuo laikotarpiu dar negaliojo. Todėl ji *ex officio* priėmė pranešimus dėl PVM deklaracijų ištaisymo.

13 VOK pateikė skundą administracijos direktoriui.

14 Pastarasis 1998 m. sausio mėn. priėmė sprendimą, kuriuo remiantis 1998 m. vasario mėnesį buvo priimti nauji sprendimai dėl deklaracijų ištaisymo. Pirmiausia, jis nusprendė, kad pastato naudojimo pradžia laikytina 1993 m. sausio 1 d. Kadangi sutikimas įsigaliojo tik 1993 m. liepos 1 d., pastato nuoma per pirmąjį 1993 m. pusmetį nebuvo apmokestinama PVM ir todėl buvo galima atskaityti tik 50 proc. PVM už pirkimus, o tai pateisina PVM deklaracijos už 1993 m. ištaisymą. Antra, jis nusprendė, kad pasinaudojus pasirinkimo galimybe buvo būtinas antras pataisymas, t. y. devyni dešimtadaliai 1993 m. neatskaityto PVM turėjo būti užskaityta VOK naudai. Galiausiai 5 proc. sumokėto PVM už pirkimus nebuvo galima atskaityti ir juos turėjo sumokėti VOK.

15 1998 m. kovo mėnesį VOK pareiškė ieškinį dėl administracijos direktoriaus sprendimo. 2001 m. lapkričio 7 d. sprendimu *Tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Liuksemburgas), netaikydamas Didžiosios Hercogystės nutarimo 5 straipsnio, patenkino VOK prašymą, pripažindamas, kad VOK per visus 1993 m. vykdė PVM apmokestinamą veiklą.

16 Administracija ir Liuksemburgo Didžioji Hercogystė 2002 m. kovo 14 d. pateikė apeliacinį skundą dėl šio teismo sprendimo.

17 Abejodamas Liuksemburgo teisės aktuose numatytos sutikimo procedūros teisėtumu Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies nuostatą dėl nekilnojamojo turto nuomos, nagrinėto atsižvelgiant į teisės atskaitę principą, atžvilgiu, *Cour d'appel de Luxembourg* 2003 m. birželio 18 d. sprendimu sustabdė bylos nagrinėjimą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą, užduodamas šį prejudicinį klausimą:

„Ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies pirmosios pastraipos a punktas leidžia valstybei narei, pasinaudojusiai galimybe suteikti savo mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti nekilnojamojo

turto nuomos apmokestinim?, nustatyti, kad viso sumok?to PVM už pirkimus atskaita priklauso nuo atgaline data negaliojan?io išankstinio mokes?i? tarnybos sutikimo?“

D?I prejudicinio klausimo

18 VOK ir Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies nuostatos, susijusios su nekilnojamojo turto nuoma, negali b?ti aiškinamos taip, kad jos leidžia valstybei narei priimti tokius teis?s aktus, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, numatan?ius išankstinio sutikimo proced?r?, kuri tam tikrais atvejais s?lygoja, kad yra ne?manoma atskaityti viso sumok?to PVM už pirkimus.

19 Šiuo klausimu primintina, kad teis? ? atskait? yra esminis PVM sistemos principas. Reikia patikrinti, ar sutikimo proced?ra, tokia, kaip nustatyta Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s, yra neteisingas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalyje numatytos teis?s pasirinkti apmokestinim? ?gyvendinimas, kadangi taip pažeidžiamas šis principas.

20 Iš ši? nuostat? matyti, kad nuomos sandori? apmokestinimas yra galimyb?, kuri? Bendrijos teis?s akt? leid?jas suteik? valstyb?ms nar?ms, nukrypdamas nuo bendrosios Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkte nustatytos taisykl?s, pagal kuri? nuomos sandoriai iš esm?s neapmokestinami. Taigi šiuo atveju teis? ? atskait? negalioja automatiškai, ji galioja tik tuomet, jeigu valstyb?s nar?s pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalyje numatyta galimybe ir jeigu mokes?i? mok?tojai naudojami jiems suteikta pasirinkimo teise.

21 Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, remiantis šia galimybe, valstyb?s nar?s gali suteikti asmenims, pagal Šešt?j? direktyv? turintiems teis? ? atleidim? nuo mokes?io, galimyb? atsisakyti šio atleidimo visais atvejais arba tam tikra apimtimi, arba pagal tam tikras taisykles. Iš to išplaukia, kad direktyvos 13 straipsnio B ir C dali? srityse valstyb?s nar?s turi pla?i? diskrecijos teis? (žr. 1998 m. gruodžio 3 d. sprendimo *Belgocodex*, C?381/97, *Rec. p. I?8153*, 16 ir 17 punktus).

22 Liuksemburgo Didžioji Hercogyst?, pasinaudodama savo galimybe pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies antr?j? pastraip?, apribojo pasirinkimo teis? tais atvejais, kai nuomininkas pats yra apmokestinamas subjektas, turintis teis? ? atskait?, ir nustat?, kad pasinaudoti šia pasirinkimo galimybe galima tik gavus išankstin? sutikim?.

23 Pažym?tina, kad ši išankstinio sutikimo proced?ra, kaip matyti iš generalinio advokato išvados, yra naudojimosi pasirinkimo teise b?das Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies 2 pastraipos prasme.

24 Reikia patikrinti, ar šis b?das leidžia ?gyvendinti pasirinkimo teis? netinkamai neapribodamas teis?s ? atskait?.

25 Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s ir administracijos nuomone, sutikimo proced?ra yra reikalinga, kad administracija tur?t? galimyb? patikrinti, ar tenkinamos ?statyme nustatytos s?lygos, ypa? susijusios su nuomininko mokes?i? mok?tojo statusu. Šie du apeliantai pagrindin?je byloje nurodo, kad ši proced?ra padeda užtikrinti teisin? tikrum?, kadangi suteikia savininkui – nuomotojui galimyb? kaip ?manoma anks?iau sužinoti apie tai, kad nekilnojamojo turto nuomos gali b?ti ne?manoma apmokestinti PVM. Jie taip pat teigia, kad ši proced?ra yra skirta užkirsti keli? mokes?i? vengimo ar piktnaudžiavimo atvejams ir ji tikrai n?ra skirta apriboti teis? ? atskait?.

26 Šiuo klausimu pirmiausia konstatuotina, kad tais atvejais, kai valstybės narė nustato tam tikras sąstatymines teises pasirinkti apmokestinimą sąlygas, išankstinio sutikimo procedūra leidžia patikrinti, ar šios sąlygos tenkinamos.

27 Antra, svarbu pažymėti, kad pagrindinėje byloje neabejojama, kad būtų visiškai pakakę, kad suinteresuotas asmuo, šiuo atveju VOK, būtų pateikęs deklaraciją dėl pasirinkimo iki nuomos pradžios, t. y. iki 1992 m. gruodžio mėnesio pabaigos, tam, kad gautų sutikimą iki to mėnesio pabaigos ir būtų galėjęs visiškai naudotis savo teise atskaitą nuo nuomos pradžios, t. y. nuo 1993 m. sausio 1 d.

28 Taigi tokia išankstinio sutikimo procedūra nesiekia pažeisti teisės atskaitą, ji veikiau suteikia galimybę visiškai pasinaudoti šia teise, jeigu vykdomi tam tikri reikalavimai, visų pirma, deklaracijos dėl pasirinkimo pateikimas ir sutikimo gavimas per tam tikrą terminą.

29 Sutikimo suteikimo procedūra netampa neproporcinga dėl to, kad sutikimas negalioja atgaline data. Priešingai, tokia procedūra gali būti laikoma tikslinga siekiant skatinti, kad nuomotojas pateiktų deklaraciją dėl pasirinkimo iš anksto. Iš tikrųjų negalima atmesti galimybių, kad atgaline data galiojančio sutikimo procedūra galėtų turėti atvirkštinį poveikį, t. y. paskatinti nuomotojus pateikti savo deklaraciją dėl pasirinkimo pernelyg vėlyvai, ir todėl tokia procedūra būtų mažiau tinkama užtikrinti teisingą pasinaudojimą pasirinkimo teise ir šio sprendimo 25 punkte minėtų teisinio tikrumo principą.

30 Šiomis aplinkybėmis į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C dalies pirmos pastraipos a punkto ir antros pastraipos nuostatos nedraudžia valstybei narei, pasinaudojusiai savo galimybe suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą nekilnojamojo turto nuomai, priimti teisės nuostatą, numatančią, kad viso PVM už pirkimus atskaita priklauso nuo atgaline data negaliojančio išankstinio mokesčių administracijos sutikimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Kitų bylos dalyvių, pateikusių Teisingumo Teismui savo pastabas, bylinėjimosi išlaidos nėra atlygintinos.

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

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio C dalies pirmos pastraipos a punkto ir antros pastraipos nuostatos, susijusios su nekilnojamojo turto nuoma, nedraudžia valstybei narei, pasinaudojusiai savo galimybe suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą nekilnojamojo turto nuomai, priimti teisės nuostatą, numatančią, kad viso PVM už pirkimus atskaita priklauso nuo atgaline data negaliojančio išankstinio mokesčių administracijos sutikimo.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.