

Vec C-269/03

**Administration de l'enregistrement et des domaines a Luxemburské veřkovořvodstvo
proti**

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

[návrh na zařatie prejudiciálneho konania podaný Cour d'appel (Luxembursko)]

„Šiesta smernica o DPH – řlánok 13 řasř C – Oslobodenie řinností nájmu a leasingu nehnuteľností – Právo voľby zdařovania – Odpořet dane zaplatenej na vstupe – Získanie predchádzajúceho súhlasu od dařového úradu“

Abstrakt rozsudku

Dařové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dař z obratu – Spolořný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia upravené v šiestej smernici – Oslobodenie řinností nájmu a leasingu nehnuteľností – Právo voľby v prospech platiteľov dane – Právo na odpořet podliehajúce získaniu predchádzajúceho súhlasu – Prípustnosť

(Smernica Rady 77/388, řlánok 13 řasř C)

Ustanovenia řlánku 13 řasti C prvého odseku písm. a) a druhého odseku šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov řlenských štátov týkajúcich sa daní z obratu nebránia tomu, aby řlenský štát, ktorý využíva možnosť upravenú v týchto ustanoveniach poskytnúť platiteľom dane v danom řlenskom štáte právo voľby zdařovania řinností prenájmu a leasingu nehnuteľností, prijal právnu úpravu, ktorá podmieľuje odpořet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v plnej výške udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné úľinky, zo strany dařového úradu.

(pozri bod 30 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 9. septembra 2004 (*)

„Šiesta smernica o DPH – řlánok 13 řasř C – Oslobodenie řinností prenájmu a leasingu nehnuteľností – Právo voľby zdařovania – Odpořet dane zaplatenej na vstupe – Získanie predchádzajúceho súhlasu od dařového úradu“

2 Tento návrh vyplynul zo sporu medzi Administration de l'enregistrement et des domaines (úrad pre registrácie a pozemky, ďalej len „úrad“) a štátom Luxemburské veľkoveľvodstvo na jednej strane a spoločnosťou Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (ďalej len „VOK“), spoločnosť s ručením obmedzeným usadená v Luxemburgu (Luxembursko) na druhej strane, v súvislosti s výškou dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú si VOK odpočítala pri prenájme nehnuteľnosti.

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 13 častí B písm. b) a častí C šiestej smernice stanovujú:

„B. Iné oslobodenia od dane

Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

b) prenájom nehnuteľného majetku [prenájom a leasing nehnuteľností – *neoficiálny preklad*]

...

C. Možnosť voľby

Členské štáty môžu osobám podliehajúcim dani [platiteľom dane - *neoficiálny preklad*] poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o:

a) prenájom a leasing nemovitostí [nehnuteľností – *neoficiálny preklad*],

...

Členské štáty môžu rozsah práva na voľbu rozhodnutia obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť.“

Vnútroštátna právna úprava

4 Článok 44 ods. 1 písm. g) zákona z 12. februára 1979 (Mémorial A 1979, s. 451) o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovuje:

„Oslobodené od dane z pridanej hodnoty v rozsahu a za podmienok stanovených nariadením veľkoveľkuvodstva sú:

...

g) prenájom a leasing nehnuteľností...“

5 Článok 45 tohto zákona stanovuje možnosť vzdania sa tohto oslobodenia pri rešpektovaní ustanovení nariadenia vykonávajúceho tento zákon.

6 Na vykonanie zákona z 12. februára 1979 bolo prijaté nariadenie veľkoveľkuvodstva zo 7. marca 1980, určujúce rozsah a podmienky výkonu práva voľby uplatňovať daň z pridanej hodnoty na činnosti týkajúce sa nehnuteľností (Mémorial A 1980, s. 242, ale len „nariadenie veľkoveľkuvodstva“). Článok 1 nariadenia veľkoveľkuvodstva umožňuje platiteľom dane „zvoliť si uplatňovanie dane z pridanej hodnoty na tieto činnosti týkajúce sa nehnuteľností:

...

b) ktorákoľvek osoba, ktorá na základe vzájomne dohodnutej písomnej zmluvy poskytuje osobe podliehajúcej dani na prenájom alebo na leasing nehnuteľnosť.“

7 § 3 prvý odsek nariadenia veľkoveľvodstva stanovuje:

„Právo voľby je možné uplatniť iba vo vzťahu k nehnuteľnosti užíwanej výlučne, alebo v prípade zmiešaného užívania, v prevažnej časti... nájomcom pri výkone činností, ktoré ho oprávujú odpovedať si daň na vstupe“.

8 Podľa § 5 nariadenia veľkoveľvodstva:

„Osoba vykonávajúca právo voľby musí predložiť úradu pre registráciu na schválenie písomné vyhlásenie o voľbe.“

V prípade plnenia za protihodnotu musí byť súhlas získaný ešte pred spísaním úradného dokumentu. Úrad rozhodne o vyhlásení o voľbe v mesiaci, v ktorom mu bolo predložené.

V prípade prenájmu je možné uplatňovať daň od prvého dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom bolo vyhlásenie o voľbe odsúhlasené. Správne rozhodnutie musí byť vydané v mesiaci doručenia tohto vyhlásenia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 VOK si dala postaviť v Luxemburgu administratívnu budovu, ktorú prenajala kancelárii kontrolórov podnikov od 1. januára 1993, čo bol deň dokončenia budovy. Od začiatku nájmu VOK nájomcovi posielala mesačné faktúry, ktoré obsahovali DPH.

10 VOK využila svoje právo uplatňovať DPH tým, že 29. júna 1993 predložila úradu na odsúhlasenie vyhlásenie o voľbe. Súhlas jej bol udelený 30. júna 1993 s účinnosťou od 1. júla 1993.

11 VOK podala daňové priznanie k DPH, odpovedajúc si celú DPH, ktorú zaplatila pri stavebných prácach.

12 Uplatňujúc § 5 predpisu veľkoveľvodstva, úrad na základe § 5 nariadenia veľkoveľvodstva neuznal odpoveď DPH vo výške 50 % dane zaplatenej na vstupe z dôvodu, že prenájom počas šiestich mesiacov od januára do júna 1993 bol oslobodený od DPH, keďže na uplatnenie DPH nebol udelený súhlas. Následne úrad vydal platobný výmer, v ktorom z vlastného podnetu vykonal opravy daňových priznaní k DPH.

13 VOK podala sťažnosť riaditeľovi úradu.

14 Riaditeľ úradu prijal v januári 1998 rozhodnutie, na základe ktorého boli vo februári toho istého roku vydané nové opravné platobné výmery. V prvom rade usúdil, že užívanie nehnuteľnosti sa začalo 1. januára 1993. Keďže voľba uplatňovania DPH nadobudla účinnosť až od 1. júla 1993, nájom nehnuteľnosti nepodliehal DPH počas polovice roka 1993 a DPH na vstupe teda mohla byť odpovedaná iba vo výške 50 %, čo odôvodňuje opravu daňového priznania za rok 1993. V druhom rade usúdil, že vzhľadom na vykonanú voľbu uplatňovať DPH mala byť roku 1994 vykonaná druhá oprava, a to, že 9/10 z DPH, ktorá nemohla byť odpovedaná roku 1993, je možné odpovedať v prospech VOK. V konečnom dôsledku teda nebude možné odpovedať, a teda na záarchu VOK zostane 5 % DPH zaplatenej na vstupe.

15 VOK podala v marci 1998 žalobu proti rozhodnutiu riaditeľa úradu. Rozhodnutím zo 7. novembra 2001 Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (okresný súd, Luxembursko) vyhovel návrhu VOK tým, že vylúčil uplatňovanie článku 5 nariadenia veľkovoľvodstva a potvrdil, že VOK vykonávala činnosť podliehajúcu DPH počas celého roku 1993.

16 Úrad a štát Luxemburské veľkovoľvodstvo podali odvolanie proti tomuto rozhodnutiu 14. marca 2002.

17 Keďže Cour d'appel má pochybnosti o tom, či je konanie o udelenie súhlasu, aké upravuje luxemburská úprava, zákonné s prihliadnutím na ustanovenia článku 13 časti C šiestej smernice o prenájme a leasingu nehnuteľností, skúmané vo vzťahu k princípu práva na odpočet DPH, rozsudkom z 18. júna 2003 rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Umožňuje článok 13 [časť C prvý odsek písm. a)] šiestej smernice... členskému štátu, ktorý využíva možnosť poskytnúť platiteľom dane (v danom členskom štáte) právo voľby zdaťovania prenájomu a leasingu nehnuteľností, stanoví, že úplný odpočet DPH na vstupe (v plnej výške) bude podmienený udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné účinky, zo strany daňového úradu?“

O prejudiciálnej otázke

18 VOK a Komisia uvádzajú, že ustanovenia článku 13 časti C šiestej smernice, týkajúce sa prenájomu a leasingu nehnuteľností, nemôžu byť vykladané v tom zmysle, že umožňujú členským štátom prijať takú úpravu, aká je predmetom sporu vo veci samej, ktorá upravuje konanie o udelenie predchádzajúceho súhlasu, čo vedie v určitých prípadoch k nemožnosti odpočítať celú výšku DPH zaplatenej na vstupe.

19 V tomto zmysle je potrebné pripomenúť, že právo na odpočet je základný princíp systému DPH. Je potrebné preveriť, či konanie o udelenie súhlasu, ktoré zaviedlo luxemburské veľkovoľvodstvo, predstavuje nesprávny výkon práva zvoliť si zdaťovanie uvedené v ustanoveniach článku 13 časti C šiestej smernice, ktorý by negatívne ovplyvňoval tento princíp.

20 Z týchto ustanovení vyplýva, že zdaťovanie prenájomu a leasingu je možnosťou, ktorú zákonodarca poskytol členským štátom ako výnimku zo všeobecného pravidla stanoveného článkom 13 časťou B písm. b) šiestej smernice podľa ktorého činnosti prenájomu a leasingu sú v zásade oslobodené. Právo na odpočet sa teda vzťahom na tieto súvislosti nevyužíva automaticky, ale iba v prípade, ak členské štáty využili možnosť stanovenú článkom 13 časťou C šiestej smernice a za predpokladu, že platitelia dane právo voľby, ktoré im bolo poskytnuté, aj využívajú.

21 Ako Súdny dvor už rozhodol, členské štáty môžu na základe tejto možnosti poskytnúť osobám, ktoré využívajú oslobodenie uvedené v šiestej smernici, možnosť vzdania sa oslobodenia, a to buď vo všetkých prípadoch, alebo v určitom rozsahu, alebo pri splnení určitých podmienok. Z toho vyplýva, že členské štáty majú veľkú mieru voľného uváženia v rámci ustanovení článku 13 častí B a C šiestej smernice (pozri rozsudok z 3. decembra 1998, Belgocodex, C-381/97, Zb. s. I-8153, body 16 a 17).

22 Luxemburské veľkoveľvodstvo, využívajúc možnosť uvedenú v článku 13 časti C druhom odseku šiestej smernice, obmedzilo právo voľby na prípady, kedy nájomca je sám platiteľom dane, ktorý má právo na odpust, a podmienilo výkon práva voľby konaním o udelenie predchádzajúceho súhlasu.

23 Je potrebné usúdiť, že tak, ako to vyplýva z návrhov generálneho advokáta, toto konanie o udelenie súhlasu predstavuje spôsob výkonu práva voľby v zmysle článku 13 časti C druhého odseku šiestej smernice.

24 Treba preveriť, či toto konanie umožňuje výkon práva voľby bez toho, aby predstavovalo neprimeraný zásah do práva na odpust.

25 Podľa štátu Luxemburské veľkoveľvodstvo a úradu je konanie o udelenie súhlasu potrebné, aby mohol úrad preveriť, či sú splnené zákonné podmienky vzťahujúce sa osobitne na skutočnosť, či je nájomca platiteľom dane. Títo dvaja odvolatelia vo veci samej upresňujú, že toto konanie prispieva k právnej istote tým, že umožňuje vlastníkovi – prenajímateľovi, aby sa čo najskôr dozvedel o prípadnej nemožnosti uplatňovať DPH na nájom nehnuteľnosti. Dodávajú, že účelom uvedeného konania je najmä zabrániť podvodom alebo zneužívaniu a že v žiadnom prípade nesleduje obmedzovanie práva na odpust.

26 V tejto súvislosti je potrebné v prvom rade uviesť, že keď členský štát podmieni právo voľby zdaťovania splnením určitých zákonných podmienok, tak konanie o udelenie predchádzajúceho súhlasu umožňuje preveriť, či boli tieto podmienky splnené.

27 V druhom rade je dôležité uviesť, že v danom prípade vo veci samej nie je sporné, že by bolo stačilo, aby príslušná strana, VOK, podala svoje vyhlásenie o voľbe pred začatím nájmu, v praxi pred koncom decembra 1992, aby získala súhlas v priebehu tohto mesiaca a mohla tak vykonávať svoje právo na odpust v plnej výške od začatia prenájmu 1. januára 1993.

28 Takisto sa zdá, že takéto konanie o udelenie súhlasu nepredstavuje neprimeraný zásah do práva na odpust, ale naopak umožňuje plný výkon tohto práva za predpokladu dodržiavania určitých podmienok, najmä podmienky predložiť vyhlásenie o voľbe a získať súhlas v určitej lehote.

29 Nemožnosť spätnej účinnosti udelenia súhlasu nie je neprimeraná. Naopak, môže byť považovaná za užitočnú na to, aby podnietila prenajímateľov predkladať vyhlásenia o voľbe vopred. Nemožno totiž vylúčiť, že konanie o udelenie súhlasu, ktorý by mal spätnú účinnosť, by mohlo mať opačný účinok tým, že by viedlo prenajímateľov k predkladaniu vyhlásenia o voľbe oneskorene a že by bolo menej vhodné na zabezpečenie správneho výkonu práva voľby a dosiahnutie cieľa právnej istoty uvedeného v bode 25 tohto rozsudku.

30 Za týchto podmienok je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že ustanovenia článku 13 časti C prvého odseku písm. a) a druhého odseku šiestej smernice nebránia tomu, aby členský štát, ktorý využíva možnosť poskytnúť platiteľom dane právo voľby zdaťovania účinnosť prenájmu a leasingu nehnuteľností, prijal právnu úpravu, ktorá podmieňuje odpust DPH zaplatenej na vstupe v plnej výške udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné účinky, zo strany daňového úradu.

O trovách

31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred

vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Ustanovenia článku 13 časti C prvého odseku písm. a) a druhého odseku šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia nebráni tomu, aby členský štát, ktorý využíva možnosť poskytnúť platiteľom dane v danom členskom štáte právo voľby zdaťovania činností prenájmu a leasingu nehnuteľností, prijal právnu úpravu, ktorý podmieňuje odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v plnej výške udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné účinky, zo strany daňového úradu.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.