

Zadeva C-269/03

**Administration de l'enregistrement et des domaines in Veliko vojvodstvo Luksemburg
proti**

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour d'appel (Luksemburg))

„Šesta direktiva DDV – člen 13(C) – Oprostitev lizinga in dajanja v najem nepremičnin – Pravica do izbire za obdavčitev – Odbitek plačane vstopnega davka – Predhodna pridobitev odobritve davčne uprave“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene v Šesti direktivi – Oprostitev transakcij lizinga in dajanja v najem nepremičnin – Pravica do izbire v korist davčnih zavezancev – Pravica do odbitka, podrejena predhodni pridobitvi odobritve – Dopustnost

(Direktiva Sveta št. 77/388, člen 13(C))

Določbe člena 13(C) Šeste direktive št. 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih ne nasprotujejo temu, da država članica, ki uporabi pravico, ki ji jo dajejo te določbe, da dovoli svojim davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev teh transakcij, sprejme zakonodajo, ki pogojuje celotni odbitek plačane vstopnega DDV s pridobitvijo neretroaktivne predhodne odobritve od davčne uprave.

(Glej točko 30 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 9. septembra 2004(*)

„Šesta direktiva DDV – člen 13(C) – Oprostitev lizinga in dajanja v najem nepremičnin – Pravica do izbire za obdavčitev – Odbitek plačane vstopnega davka – Predhodna pridobitev odobritve davčne uprave“

V zadevi C-269/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Cour d'appel du grand-duché de Luxembourg (Luksemburg) z odločbo z dne 18. junija 2003, ki je na Sodišču prispela 20. junija 2003, v postopku

Administration de l'enregistrement et des domaines,

Veliko vojvodstvo Luksemburg

proti

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

izreka

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, A. Rosas in S. von Bahr (poročevalci), sodnika,

generalni pravobranilec: L. A. Geelhoed,

sodna tajnica: Múgica Arzamendi, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Administration de l'enregistrement et des domaines in za luksemburško vlado F. Kremer, avocat,
- za Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl P. Kinsch, avocat,
- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in G. Berscheid, zastopnika,

na podlagi poročila sodnika poročevalca,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. marca 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago določb člena 13(C) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Administration de l'enregistrement et des domaines (v nadaljevanju: uprava) in Velikim vojvodstvom Luksemburg ter družbo Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (v nadaljevanju: VOK), družbo z omejeno odgovornostjo s sedežem v Luxembourg (Luksemburg), zaradi zneska davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je VOK odbila v okviru dajanja v najem nepremičnine.

Skupnostna ureditev

3 Člen 13(B)(b) in (C) Šeste direktive določa:

„B. Druge oprostitve

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostitijo:

[...]

(b) lizing in dajanje v najem nepremičnin [...]

[...]

C. Izbire

Države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih:

(a) dajanja v najem in lizing nepremičnin;

[...]

Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo.“

Nacionalna ureditev

4 Člen 44(1)(g) zakona z dne 12. februarja 1979 (*Mémorial A 1979*, str. 451) o davku na dodano vrednost, kot je bil spremenjen, določa:

„Davka na dodano vrednost je v mejah in pod pogoji, ki jih določa uredba Velikega vojvodstva, oproščen:

[...]

g) lizing in dajanje v najem nepremičnin [...]

5 Člen 45 tega zakona določa možnost odrediti se tej oprostitvi pod pogojem, da se spoštujejo določbe uredbe o izvajanju tega zakona.

6 Uredba Velikega vojvodstva z dne 7. marca 1980 o določitvi omejitev in pogojev izvrševanja pravice do izbire za uporabo davka na dodano vrednost za nepremičninske transakcije (*Mémorial A 1980*, str. 242, v nadaljevanju: uredba Velikega vojvodstva) je bila sprejeta v skladu z zakonom z dne 12. februarja 1979. Člen 1 davčnim zavezancem omogoča, da „obračunajo davek na dodano vrednost za v nadaljevanju navedene nepremičninske transakcije:

[...]

b) vsaka oseba, ki daje v lizing ali najem nepremičnine davčnemu zavezancu na podlagi sporazumno sklenjene pogodbe v pisni obliki“.

7 ?len 3, prvi odstavek, uredbe Velikega vojvodstva dolo?a:

„Pravica do izbire se lahko izvršuje samo v zvezi z nepremi?ninami, ki jih uporablja najemnik izklju?no oziroma ob mešani uporabi predvsem za opravljanje dejavnosti, za katere lahko odbije vstopni davek“.

8 ?len 5 uredbe Velikega vojvodstva dolo?a:

„Vsaka oseba, ki izvršuje pravico do izbire, mora predložiti pisno izjavo o izbiri v odobritev organu, pristojnemu za registracijo.

V primeru odpla?ne dobave je treba odobritev pridobiti pred sklenitvijo uradnega dokumenta o transakciji. Uprava odlo?i o izjavi o izbiri v enem mesecu od predložitve.

V primeru najema mora biti odmera davka odobrena od prvega dne v mesecu, ki sledi tistemu, v katerem je bila izjava o izbiri odobrena. Upravna odlo?itev mora biti sprejeta v enem mesecu od prejema izjave.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

9 VOK je zgradila v Luksemburgu pisarniško poslopje, ki ga je dala v najem revizorski družbi od 1. januarja 1993, datuma dokon?anja gradnje poslopja. Od za?etka dajanja v najem je VOK pošiljala slednji mese?ne ra?une, ki so bili predmet DDV.

10 VOK je izvrševala svojo pravico do izbire za DDV, tako da je 29. junija 1993 predložila izjavo o izbiri upravi v odobritev. Odobritev ji je bila dana 30. junija 1993 z u?inkom od 1. julija 1993.

11 VOK je vložila dav?no napoved za DDV, pri ?emer je v celoti odbila DDV, ki ga je pla?ala za gradbena dela.

12 V skladu s ?lenom 5 uredbe Velikega vojvodstva pa je uprava zavrnila odbitek 50 % pla?anega vstopnega DDV z obrazložitvijo, da je bilo dajanje v najem v šestih mesecih od januarja do junija 1993 oproš?eno DDV, saj odobritev zanj ni veljala. Posledi?no je izdala odlo?bi, s katerima je sama popravila dav?ni napovedi.

13 VOK je vložila pritožbo pri direktorju uprave.

14 Ta je sprejel odlo?bo januarja 1998, na podlagi katere sta bili februarja izdani novi popravni odlo?bi. Kot prvo je odlo?il, da je 1. januar 1993 ozna?il za?etek uporabe stavbe. Ker je izbira za?ela u?inkovati šele 1. julija 1993, dajanje v najem nepremi?nine ni bilo predmet DDV v prvi polovici leta 1993 in se je vstopni davek lahko odbil samo v višini 50 %, kar je upravi?ilo popravek dav?ne napovedi za leto 1993. Kot drugo pa je odlo?il, da bi morale imeti izvrševanje izbire za posledico drugi popravek v letu 1994, namre? da bi bilo treba 9/10 DDV, neodbitnega v letu 1993, popraviti v korist VOK. Nazadnje je ostalo 5 % pla?anega vstopnega DDV neodbitnih in torej naloženih VOK.

15 VOK je marca 1998 vložila tožbo proti odlo?bi direktorja uprave. S sodbo z dne 7. novembra 2001 je Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luksemburg) ugodilo predlogu VOK, tako da je izklju?ilo uporabo ?lena 5 uredbe Velikega vojvodstva ter ugotovilo, da je VOK opravljala dejavnost, ki je predmet DDV, vse leto 1993.

16 Uprava in Veliko vojvodstvo Luksemburg sta vložila pritožbo zoper to sodbo 14. marca 2002.

17 Ker je Cour d'appel dvomilo o zakonitosti postopka odobritve, kot je ta določen z luksemburško zakonodajo, ob upoštevanju določb člena 13(C) Šeste direktive v zvezi z lizingom in dajanjem v najem nepremičnin, preučevanih ob upoštevanju načela pravice do odbitka, je s sodbo z dne 18. junija 2003 odločilo, da prekine postopek in da predloži Sodišču v predhodno odločanje to vprašanje:

„Ali člen 13(C), prvi odstavek, (a) Šeste direktive [...] dovoljuje državi članici, ki je izkoristila pravico, da dovoli davkoplaščevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih dajanja v najem in lizinga nepremičnin, da pogojuje popolni odbitek vstopnega DDV z neretroaktivno predhodno odobritvijo davčne uprave?“

Vprašanje za predhodno odločanje

18 VOK in Komisija trdita, da določb člena 13(C) Šeste direktive v zvezi z lizingom in dajanjem v najem nepremičnin ni mogoče razlagati tako, da omogočajo državam članicam, da sprejmejo zakonodajo, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki vključuje postopek predhodne odobritve in ki v določenih primerih ne omogoča v celoti odbiti plačani vstopni davek.

19 Glede tega je treba spomniti, da je pravica do odbitka temeljno načelo sistema DDV. Pomembno je preveriti, ali postopek odobritve, kot je ta, ki ga je sprejelo Veliko vojvodstvo Luksemburg, pomeni nepravilno izvrševanje pravice do izbire za obdavčitev, določeno z določbami člena 13(C) Šeste direktive, s tem da krši to načelo.

20 Iz teh določb izhaja, da je obdavčitev transakcij lizinga in dajanja v najem pravica, ki jo je zakonodajalec dal državam članicam kot izjemo od splošnega pravila, določenega v členu 13(B)(b), v skladu s katerim so transakcije lizinga in dajanja v najem praviloma oproščene. Pravica do odbitka se v tem smislu torej ne izvršuje avtomatično, ampak samo če države članice uporabijo pravico, določeno v členu 13(C) Šeste direktive, in če davčni zavezanci izvršujejo pravico do izbire, ki jim jo je država članica dovolila.

21 Kot je Sodišče že razsodilo, lahko države članice v skladu s to pravico upravičencem oprostitve, določenih v Šesti direktivi, dajo možnost, da se odrečejo oprostitvi ali v vseh primerih, ali z določenimi omejitvami, ali tudi na različne načine. Iz tega sledi, da države članice uživajo široko pravico do proste presoje v okviru določb člena 13(B) in (C) Šeste direktive (glej sodbo z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgocodex, C-381/97, Recueil, str. I-8153, točki 16 in 17).

22 Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki izvršuje pravico v skladu s členom 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive, je omejilo pravico do izbire na primere, v katerih je najemnik sam davčni zavezanec, ki ima pravico do odbitka, in je bila izbira predmet postopka predhodne odobritve.

23 Upoštevati je treba, da je ta postopek odobritve, kot izhaja iz sklepnih predlogov generalnega pravobranilca, način izvrševanja pravice do izbire v smislu člena 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive.

24 Preučiti je treba, ali ta način omogoča izvrševanje pravice do izbire, ne da bi se pri tem neupravičeno kršila pravica do odbitka.

25 Po mnenju Velikega vojvodstva Luksemburg in uprave je postopek odobritve potreben, ker omogoča upravi, da preveri, ali so zakonski pogoji, predvsem v zvezi z najemnikovimi lastnostmi davčnega zavezanca, izpolnjeni. Ti toženi stranki v postopku v glavni stvari navajata, da ta postopek prispeva k pravni varnosti tako, da dovoljuje lastniku najemodajalcu, da lahko obravna

DDV od dajanja v najem nepremičnine. Dodajata, da je navedeni postopek namenjen zlasti temu, da se prepreči izogibanje ali zloraba, in ne namerava nikakor omejiti pravice do odbitka.

26 Glede tega je treba priznati, prvi, da ko država članica postavi določene zakonske pogoje za pravico do izbire za obdavčitev, omogoča postopek predhodne odobritve za preverjenje, ali so ti pogoji izpolnjeni.

27 Drugi je pomembno poudariti, da se v postopku v glavni stvari ne izpodbija tega, da bi bilo dovolj, če bi zadevna stranka, VOK, predložila svojo izjavo o izbiri pred začetkom dajanja v najem, to pomeni do konca decembra 1992, da bi pridobila odobritev v tem mesecu in bi lahko v celoti izvrševala svojo pravico do odbitka od začetka najema 1. januarja 1993.

28 Tako se zdi, da tak postopek odobritve ne skuša kršiti pravice do odbitka, temveč nasprotno omogoča tej pravici, da se v celoti izvršuje, če se spoštujejo določene zahteve, zlasti predložitev izjave o izbiri in pridobitev odobritve v določenih časovnih omejitvah.

29 Odsotnost retroaktivnosti postopka odobritve ga ne naredi nesorazmernega. Nasprotno, lahko se ga obravnava kot koristnega, da bi se najemodajalce spodbudilo, naj predložijo izjavo o izbiri vnaprej. Dejansko ni mogoče izključiti, da bi postopek odobritve z retroaktivnim učinkom lahko imel nasprotni učinek s tem, da bi vodil najemodajalce, da bi predložili izjavo o izbiri pozno, in bi bil tako manj primeren za namene zagotavljanja primerne uporabe izvrševanja pravice do izbire ter doseganja cilja pravne varnosti, omenjene v točki 25 te sodbe.

30 V teh okoliščinah je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da določbe člena 13(C) Šeste direktive v zvezi s transakcijami lizinga in dajanja v najem ne nasprotujejo temu, da država članica, ki uporabi pravico, da dovoli svojim davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev teh transakcij, sprejme zakonodajo, ki pogojuje celotni odbitek plačane vstopnega DDV s pridobitvijo neretroaktivne predhodne odobritve od davčne uprave.

Stroški

31 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1) Določbe člena 13(C) Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero ne nasprotujejo temu, da država članica, ki uporabi pravico, da dovoli svojim davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev teh transakcij, sprejme zakonodajo, ki pogojuje celotni odbitek plačane vstopnega DDV s pridobitvijo neretroaktivne predhodne odobritve od davčne uprave.

Podpisi

**** Jezik postopka: francoščina.**