

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

L. A. GEELHOEDA

přednesené dne 25. března 2004(1)

Věc C-269/03

Lucemburské velkovévodství

a

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg SARL

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour d'appel (Lucembursko)]

„nělenský stát, který poskytl poplatníkům právo volby zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku – Odeřtení daně v plné výši placené na vstupu podřízené obdržéním předchozího souhlasu dařové správy“

I – Úvod

1. Projednávaná věc se týká výkladu článku 13 řásti C šesté smřnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kvřtna 1977 o harmonizaci právních předpisů nělenských států týkajících se daní z obratu – Spoleřný systém daně z přídané hodnoty: jednotný základ daně(2) (dále jen „šestá smřnice“). Cour d'appel (Lucembursko) se konkrětně táže, zda lze v souladu s článkem 13 řásti C šesté smřnice podřídit právo na odeřtení, které vzniká při výkonu práva volby zdanění podle tohoto článku, obdržení předchozího souhlasu, jenž nemá zpřtný úřinek. Postupující soudce se jinými slovy Soudního dvora táže, zda je volnost ponechaná nělenským státům při stanovení podmínek výkonu práva volby („nělenské státy mohou omezit rozsah možnosti volby a stanoví podrobně zpřsob jejího uplatřování.“) omezena zásadou DPH spořívající v právu na odeřtení.

II – Právní rámec

A – Právní předpisy Spoleřenství

2. Článek 13 řást B písm. b) a řást C šesté smřnice stanoví:

„B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotřeny jiné předpisy Spoleřenství, osvobodí nělenské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajiřtní správného a jednoznařného uplatřování řetcho osvobození a k zamezení jakýchkoli dařových úniků, vyhýbání se dařovým povinnostem ři

zneužití daňového režimu:

[...]

b) pacht a nájem nemovitého majetku kromě:

[...]

C. Volba

Řecké státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě:

a) pachtu a nájmu nemovitého majetku;

[...]

Řecké státy mohou omezit rozsah možnosti volby a stanovit podrobně způsob jejího uplatnění.“

B – *Vnitrostátní právní předpisy*

3. Článek 1 nařízení velkovévodství ze dne 7. března 1980, které stanoví rozsah a podmínky pro výkon práva volby pro účely uplatnění daně z přidané hodnoty na operace s nemovitostmi (dále jen „nařízení velkovévodství“)(3), umožňuje osobám povinným k dani

„zvolit si uplatnění daně z přidané hodnoty na následující operace s nemovitostmi:

[...]

b) každý, kdo na základě písemné soukromoprávní smlouvy propachtuje nebo pronajme nemovitý majetek osobě povinné k dani.“

4. Článek 3 nařízení velkovévodství stanoví:

„Právo volby může být vykonáváno pouze ve vztahu k nemovitosti, která je užívána výlučně nebo v případě smíšeného užívání převážně [...] nájemcem při výkonu činností, které ho opravňují k odečtení daně placené na vstupu [...]“

5. Článek 5 nařízení velkovévodství stanoví:

„Každý, kdo využije právo volby, musí předložit registrační správě ke schválení písemné prohlášení o volbě.“

[...]

V případě nájmu je uplatnění daně povoleno počínaje prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém je prohlášení o volbě schváleno. Správní rozhodnutí musí být přijato ve lhůtě jednoho měsíce od obdržení tohoto prohlášení.“

6. Článek 7 druhý pododstavec nařízení velkovévodství stanoví:

„V případě stavby nemovitosti může vlastník provést odeřtení daně na vstupu teprve po schválení prohlášení o volbě ohledně [...] budoucího nájmu [...] nemovitosti. Správa však může vlastníkovì povolit, aby odeřtení daně na vstupu prováděl postupně vždy při obdržení faktur, je-li s jistotou prokázáno, že podmínka stanovená v článku 3 tohoto nařizení bude splněna, a zavázal-li se vlastník k předložení prohlášení o volbě v okamžiku dokončení stavby.“

III – Skutkové okolnosti

7. Společnost s ručením omezeným Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (dále jen „VOK“) odeřtla za roky 1993 a 1994 daě na vstupu týkající se budovy, kterou od ledna roku 1993 pronajímala, přiřemž fakturovala DPH.

8. VOK dne 29. řervna 1993 zaslala registrařní a pozemkové správě (dále jen „správa“) prohlášení za účelem výkonu práva volby zdanění. Dne 30. řervna 1993 jí byl udělen souhlas s účinkem od 1. řervence 1993, zatímco VOK se domnívala, že DPH má být odpořitatelná od pořátku nájmu (tedy od 1. ledna 1993).

9. Na základě článku 5 nařizení velkovévodství však správa zamítla odeřtení 50 % DPH placené na vstupu z důvodu, že právo na odeřtení bylo možné vykonat až ode dne schválení.

10. Správa tedy vydala hodnocení, kterými z účední povinnosti opravila přiřnání k DPH.

11. ředitel správy, na nějž se VOK obrátila se stížností, přiřal v lednu 1998 rozhodnutí, na základě kterého byla v únoru téhož roku vydána nová opravná hodnocení. ředitel mimo jiné rozhodl, že den 1. ledna 1993 představuje pořátek užívání budovy.

12. Jelikož volba nabyla účinku až od 1. řervence 1993, nepodléhal pronájem DPH během první poloviny roku 1993. DPH placená na vstupu proto mohla být odeřtena pouze do výše 50 %, což odřvodřovalo opravu přiřnání k DPH za rok 1993. Dále rozhodl, že zvolení uplatřovat DPH musí mít za následek druhou opravu v roce 1994, totiž že 9/10 DPH, která nemohla být odeřtena v roce 1993, musí být opraveno ve prospřch VOK. Konečně 50 % jedné desetiny DPH placené na vstupu, to znamená 5 % této daně, zřstává neodpořitatelných, a tudíž k tíži VOK.

13. VOK poté podala k Tribunal d'arrondissement (okresní soud, Lucembursko) návrh smřřující proti správě a Lucemburskému velkovévodství na zrušení opravy provedené z účední povinnosti správou u dařových přiřnání za roky 1993 a 1994. Rozsudkem ze dne 7. listopadu 2001 soud vyhověl návrhu VOK.

14. Správa a Lucemburské velkovévodství nato podaly odvolání ke Cour d'appel.

15. Rozsudkem ze dne 18. řervna 2003 Cour d'appel rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předbřžnou otázku:

„Umořřuje článek 13 řást C první pododstavec písm. a) šesté smřrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kvřtna 1977 o harmonizaci právních předpisř řlenských státř týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přiřdané hodnoty: jednotný základ daně, řlenskému státu, který využil možnosti poskytnout osobám povinným k dani právo volby zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku, podřídit odeřtení DPH v plné výši placené na vstupu obdržení předchozího souhlasu, jenž nemá zpřřtný účinek, ze strany dařové správy?“

16. Správa, lucemburská vláda, VOK a Komise předložily v souladu s článkem 20 Statutu ES Soudního dvora svá písemná vyjádření.

IV – Posouzení

17. Může členský stát, který využil možnosti poskytnout poplatníkům právo volby zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku podle článku 13 části C prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice podílet zdanění těchto operací obdržení předchozího souhlasu ze strany daňové správy?
18. Odpověď na tuto otázku závisí zejména na výkladu článku 13 části C druhého pododstavce šesté směrnice. Zahrnuje možnost poskytnutá členským státům omezit rozsah práva volby a stanovit způsob jeho uplatnění také možnost omezit volitelné uplatnění DPH na operace uskutečněné po udělení souhlasu?
19. VOK a Komise na jedné straně a správa a lucemburská vláda na straně druhé k této otázce zaujaly na první pohled diametrálně odlišné postoje.
20. Argumenty VOK a Komise vycházejí z judikatury Soudního dvora, podle níž je zásada práva na okamžité odečtení DPH v plné výši placené na vstupu jednou ze základních zásad režimu DPH.
21. V této souvislosti odkazují zejména na rozsudky Molenheide a další, Schlossstrasse a Breitsohl(4).
22. VOK z této judikatury vyvozuje, že systém předchozí kontroly a souhlasu upravený nařízením velkovévodství není nezbytný k boji proti zneužití daňového režimu a daňovým únikům, nebo následná kontrola by mohla být dokonce účinnější než zmíněná předchozí kontrola. Z toho vyplývá, že toto řízení je proto v rozporu se zásadou proporcionality tak, jak byla připomenuta zejména v bodech 45 a 46 výše uvedeného rozsudku Molenheide a další.
23. VOK se konkrétně domnívá, že článek 13 část C šesté směrnice členským státům neumožňuje zavést systém udělování souhlasu, jako je tomu ve věci v původním řízení.
24. Výše uvedený článek 13 část C sice členským státům umožňuje stanovit hmotněprávní podmínky práva volby v případě nájmu, jakmile jsou však tyto podmínky splněny, jak je tomu v projednávané věci, použijí se základní zásady DPH, jako je zásada odečitatelnosti daně placené na vstupu a zásada proporcionality.
25. VOK se tudíž domnívá, že článek 13 část C první pododstavec písm. a) neumožňuje členským státům, které využily možnosti poskytnout poplatníkům právo volby zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku, podílet odečtení DPH v plné výši placené na vstupu obdržení předchozího souhlasu, jenž nemá zprávný účinek, ze strany daňové správy.
26. Komise dospěla k témuž výsledku jako VOK. Komise zejména tvrdí, že právo upravené článkem 13 částí C šesté směrnice není absolutní, nýbrž musí být v souladu se zněním a duchem šesté směrnice. Komise v této souvislosti odkazuje na rozsudky Becker a Armbrrecht(5).
27. Komise z toho dovozuje, že předchozí souhlas, který vnitrostátním orgánům umožňuje ověřit, zda jsou splněny podmínky stanovené státem pro výkon volby, je na první pohled legitimní a není v rozporu s žádnou zásadou šesté směrnice.
28. Naproti tomu pravidlo, podle něž počátek zdanitelné činnosti nemůže odpovídat skutečnému počátku činnosti, přestože správa zjistila, že právo volby mohlo být platně vykonáno, je dle jejího názoru zjevně nepřiměřeným ustanovením. V případech, kdy je prohlášení zasláno správě po datu zahájení zdanitelné činnosti, jako je tomu v projednávané věci, totiž neexistence

zpřetné úřinnosti souhlasu zpřsobuje, že osoba povinná k dani je zčásti zbavena práva na odeřtení.

29. Odeření uplatně bžného režimu zdanění od skuteného poátku zdanitelné řinnosti tím, že je souhlas zbaven zpřetného úřinku, je tedy neodvodným opatřením. Takové opatření vytváří situaci, kdy dař placená na vstupu zřstává osobě povinné k dani k tíži, řemuž by se mřlo zamezit.

30. Neexistence zpřetné úřinnosti navíc není odvodná, protože i kdyby ji řlenský stát zruřil, neztratil by možnost v přřpadě zamřtnutí souhlasu nebo zmřny podmřnek volby nadále provádřt kontrolu – prostřednictvřm souhlasu – a přřpadně i opravu – na základě řláuku 20 řestě smřrnice.

31. Správa a lucemburská vláda tvrdí, že schvalovací řřízení, které upravuje nařřízení velkověvodství, je v souladu s řlánkem 13 řástí C řestě smřrnice. Toto ustanovení dle jejich názoru dává řlenským státřm možnost upravit pro osoby povinné k dani právo volby zdanění a podřřdit toto právo jistřm provádřcřm pravidlřm, přřemřž jim poskytuje řiroký prostor pro volnou řvahu.

32. Na podporu své teze poukazují na výře uvedený rozsudek Becker a na rozsudek Belgocodex(6).

33. Schvalovací řřízení je dle jejich názoru provádřcřm pravidlem, které nejde nad řámece dovolený řlánkem 13 řástí C řestě smřrnice. Na základě tohoto řřízení mřže totiž správa ovřřit, zda pronajřmatelé povinné k dani, kteřř provedou volbu zdanění, splřují hmotněprávní podmřnky, tedy zda je v projednávané vřci nájemce osobou povinnou k dani, která mřže odeřřst DPH zaplacenou na vstupu.

34. Lucemburský systém dle jejich mínění neporuřuje základní zásady DPH, jako je zásada odeřitatelnosti daně zaplacené na vstupu, neboě osoba povinná k dani má možnost předložit prohláření o volbě předem a obdrřet v tomto přřpadě souhlas vřas tak, aby mohla okamžitě a plně výři odeřřst DPH zaplacenou na vstupu. Pronajřmatel nemřže odeřřst okamžitě a v plně výři DPH zaplacenou na vstupu pouze v přřpadě, že prohláření je předloženo až po zařátku nájmu budovy, což bylo ve vřci v přvodním řřízení řest mřřícě poté. V takovém přřpadě musí vyřkat obdrření souhlasu správy a teprve poté mřže řádat o nápravu situace.

35. Dle jejich názoru z toho vyplývá, že omezení možnosti odeřřst okamžitě a v plně výři DPH placenou na vstupu je pouze nepřřímým dřsledkem práva volby, které upravuje řlánek 13 řásti C řestě smřrnice a související provádřcí pravidla. Předmřtem ani dřsledkem schvalovacího řřízení zavedeného Velkověvodstvřm lucemburským tedy není poruření práva na odeřtení DPH upraveného řestou smřrnici.

36. Správa a lucemburská vláda dodávají, že toto řřízení je odvodno nutností, aby pronajřmatel co nejdřřve vřdřl, zda mřže v plně výři odeřřst DPH zaplacenou na vstupu. Díky tomu lze dle jejich názoru zamezit pozdřřší finanční tísnř. Řřelem tohoto řřízení je pak také zajistit správný výběř daně a zamezit dařovřm řnikřm a zneuřitř dařového režimu.

37. Ze spisu vyplývá, že lucemburská vláda mřřla řmyslu využřt možnosti, kterou nabřřř řlánek 13 řást C řestě smřrnice, a sice vzdřt se osvobození podle řláuku 13 řásti B řěže smřrnice, pokud se jednř o pacht a nájem nemovitěho majetku.

38. Lucemburská vláda v souladu s nařízením velkovévodství podíílila právo volby osob povinných k dani jistým omezením a podmínkám.
39. ?lánek 3 tohoto nařízení upravuje základní omezení možnosti volby zdanění: právo volby může být vykonáváno ve vztahu k nemovitosti, která je užívána výlu?n? nebo v p?ípád? smíšeného užívání p?evážen? nájemcem p?i výkonu ?inností, které ho oprav?ují k ode?tení dan? placené na vstupu.
40. Mezi omezujícími podmínkami ?lánku 7 a p?edchozím schvalovacím ?ízením podle ?lánku 5 nařízení velkovévodství existuje nerozlu?ný vztah v tom smyslu, že lucemburská správa musí být schopna p?edem ov?it, zda hospodá?ské operace, pro n?ž se požaduje uplatn?ní DPH, spl?ují podmínky stanovené v ?lánku 7 uvedeného nařízení.
41. Správa a lucemburská vláda, jakož i Komise ve svých písemných vyjád?eních zd?raznily existenci tohoto vztahu mezi jednak omezením práva volby a jednak nutností ov?it, zda jsou spln?ny podmínky pro uplatn?ní práva volby.
42. Z toho dovodily, že jelikož je schvalovací ?ízení logickým d?sledkem pravomoci ?lenských stát? omezit rozsah práva volby, pak toto ?ízení není jako takové nep?im?ené.
43. Dle mého názoru je tento záv?r zcela od?vodn?ný ve sv?tle systému upraveného ?lánkem 13 ?ásti B a ?ástí C šesté sm?rnice, kde možnost poskytnout právo volby podle ?lánku 13 ?ásti C tvo?í výjimku z obecn?jších výjimek podle ?lánku 13 ?ásti B.
44. Názorové rozdílnosti mezi lucemburskými orgány na jedné stran? a VOK a Komisí na stran? druhé se soust?e?ují zejména na ?lánek 5 poslední pododstavec nařízení velkovévodství ze dne 7. b?ezna 1980. V d?sledku uplatn?ní tohoto ustanovení by mohlo dojít k tomu, že osoba povinná k dani bude z?ásti zbavena svého práva na ode?tení podle ?lánku 17 šesté sm?rnice. Takový d?sledek by mohl nastat zejména v p?ípád?, kdy prohlášení o volb? je zasláno správ? po datu zahájení zdanitelné operace, jako tomu bylo v projednávané v?ci.
45. Komise a VOK zd?raznily s odkazem na hojnou judikaturu Soudního dvora význam práva na ode?tení jako jedné ze zásad režimu DPH, do níž mohou ?lenské státy zasáhnout pouze v krajní naléhavosti. Taková situace krajní naléhavosti v projednávaném p?ípádu nenastala. Dle jejich názoru z toho plyne, že ustanovení o neexistenci zp?tné ú?innosti obsažené v ?lánku 5 posledním pododstavci nařízení velkovévodství je t?eba považovat za nep?im?ený zásah do zásady práva na ode?tení, a že je tedy v rozporu s právem Spole?enství.
46. T?ebaže se ztotož?ují s úvahami Komise ohledn? významu práva na ode?tení, které je pilí?em režimu DPH, nemohu souhlasit se záv?rem, který z této skute?nosti Komise v projednávané v?ci vyvozuje.
47. Jak již Soudní dv?r mnohokrát potvrdil(7), ?lenské státy mají v rámci ustanovení ?lánku 13 ?ásti C široký prostor pro volnou úvahu.
48. ?lenské státy v zásad? mohou omezit *rationae materiae* a *temporis* právo volby osob povinných k dani, jak tomu bylo v projednávaném p?ípád?. V?cné omezení je upraveno ?lánkem 7 nařízení velkovévodství a omezení ?asové pak ?lánkem 5 téhož nařízení.

49. Domnívám se, že z hlediska právní jistoty nelze nařízení velkovévodství nic vytknout: osoby povinné k dani se mohou předem informovat o druzích transakcí, pro něž lze využít práva volby, o okamžiku, počinaje nímž se daň uplatní, a konečně o formálních náležitostech, které je třeba za tímto účelem splnit.

50. Ani ve světle zásady odeřtení mi právní úprava jako ta v projednávané věci nepřipadá napadnutelná. Každá osoba povinná k dani, která splní jasné podmínky nařízení velkovévodství a v požadovaném řase také formální náležitosti, si může být jista možností odeřst daň zaplacenou na vstupu. Je-li dodrženo schvalovací řízení, pak toto nařízení nijak neporuřuje zásadu odeřtení.

51. Ustanovení, jako je řlánek 5 poslední pododstavec nařízení velkovévodství, má pouze za cíl stanovit okamřik, kdy se vykonané a schválené právo volby stává účinným. Jak právem podotkla lucemburská vláda, předmětem ani důsledkem tohoto ustanovení není omezit právo na odeřtení. V případě, že osoby povinné k dani provádějí operace, které spadají do rozsahu působnosti daně, avřak neuřiní v požadovaném řase prohláření o volbě zdanění a neobdrží tedy souhlas podle vnitrostátní právní úpravy, má použití tohoto ustanovení dopad na právo na odeřtení, který vřak nelze přičítat vnitrostátním ustanovením, nýbrř jednání osob povinných k dani.

52. Vnitrostátní právní úprava, jako je tomu v projednávané věci, za daných okolností nepodřizuje právo na odeřtení předchozímu souhlasu, jenř nemá zpětný účinek. Jelikoř dotyčné osoby povinné k dani mohou při dodržení schvalovacího řízení dosáhnout okamřitého odeřtení daně zaplacené na vstupu v plné výři, nelze toto řízení oznařovat za nepřiměřené. Uvedené řízení nepřesahuje meze toho, co je nezbytné pro dosaření cíle, jako je zajiřtní správného výběru daně, zamezení daňovým únikem a zneuřití daňového řeřimu. Toto řízení navíc splňuje požadavky zásady právní jistoty.

V – Závřry

53. S ohledem na výře uvedené úvahy navrřuji, aby Soudní dvřr na otázku polořenou vnitrostátním soudem odpověděl následovně:

„řlánek 13 řást C první pododstavec písm. a) řesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů řlenských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, nebrání tomu, aby řlenský stát, který vyuřil možnosti poskytnout osobám povinným k dani právo volby zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku, podřídil uplatnění daně obdrření předchozího souhlasu s volbou, jestliže schvalovací řízení má pouze za cíl ověřit, zda jsou splněny zákonné podmínky, a je urřeno zejména k zamezení daňovým únikem a zneuřití daňového řeřimu. Takové schvalovací řízení neporuřuje zásadu práva na odeřtení, pokud jeho dodržení zaručuje osobě povinné k dani okamřité odeřtení daně zaplacené na vstupu v plné výři.“

1 – Původní jazyk: nizozemřtina

2 – Úř. věřst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – *Mémorial* 1980 A, s. 242.

4 – Rozsudky ze dne 18. prosince 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 47), a ze dne 8. řervna 2000 (C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 36) a (C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 34).

5 – Rozsudky ze dne 19. ledna 1982 (8/81, Recueil, s. 53, bod 38), a ze dne 4. řířna 1995, C-

291/92, Recueil, s. I?2775).

6 – Rozsudek ze dne 3. prosince 1998 (C-381/97, Recueil, s. I?8153, bod 17).

7 – Mimo jiné v rozsudcích Becker (uvedený výše v poznámce pod ?arou 5, bod 38) a Belgocodex (uvedený výše v poznámce pod ?arou 6, bod 17).