

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

L. A. GEELHOEDA,

predstavljeni 25. marca 2004(1)

Zadeva C-269/03

Veliko vojvodstvo Luksemburg

in

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg SARL

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe Cour d'appel (Luksemburg))

„Država članica, ki je davkoplačevalcem dovolila pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem in lizinga nepremičnin – Popolni odbitek plačanega vstopnega davka, pogojen s predhodno odobritvijo davčne uprave“

I – Uvod

1. Ta zadeva se nanaša na razlago 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(2) (v nadaljevanju: Šesta direktiva). Cour d'appel (Luksemburg) predvsem sprašuje, ali je združljivo s členom 13(C) Šeste direktive, da je pravica do odbitka, ki izhaja iz izvrševanja pravice do izbire, določene s tem členom, pogojena s predhodnim neretroaktivnim dovoljenjem. Z drugimi besedami predložitveno sodišče Sodišče sprašuje, ali je svoboda, dana državam članicam, da določijo pogoje za izvrševanje pravice do izbire („Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo“), omejena z načelom DDV, katerega bistvo je pravica do odbitka.

II – Pravni okvir

A – Skupnostna ureditev

2. 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 oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(b) lizing ali dajanje v najem nepremičnin, razen:

[...]

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.“

B – Nacionalna ureditev

3. Člen 1 uredbe Velikega vojvodstva z dne 7. marca 1980 o določitvi omejitev in pogojev za izvrševanje pravice do izbire za uporabo davka na dodano vrednost za nepremičninske transakcije (v nadaljevanju: uredba Velikega vojvodstva)(3) dovoljuje davčnim zavezancem, da:

„obračunajo davek na dodano vrednost za v nadaljevanju navedene nepremičninske transakcije:

[...]

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

4. Člen 3 uredbe Velikega vojvodstva določa:

„Pravica do izbire se lahko izvršuje samo v zvezi z nepremičninami, ki jih uporablja najemnik izključno oziroma ob mešani uporabi predvsem za opravljanje dejavnosti, za katere lahko odbije vstopni davek [...]“

5. Člen 5 uredbe Velikega vojvodstva določa:

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

[...]

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 odločitev mora biti sprejeta v enem mesecu od prejema izjave.“

6. Člen 7, drugi odstavek, uredbe Velikega vojvodstva določa:

„V primeru gradnje nepremičnine lahko lastnik odbije vstopni davek samo po odobritvi izjave o

izbiri glede [...] naknadnega dajanja v najem [...] nepremičnine. Vendar lahko oblasti pooblastijo lastnika, da odbije vstopni davek ob prejemu računov,  e je zanesljivo ugotovljeno, da bo pogoj, določen v členu 3 te uredbe, izpolnjen, in  e se je lastnik zavezal, da bo predložil izjavo o izbiri po dokončanju gradbenih del.“

III – Dejansko stanje

7. Družba z omejeno odgovornostjo Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (v nadaljevanju: VOK) je za leti 1993 in 1994 odbila vstopni davek v zvezi s stavbo, ki jo je dajala v najem, pri čemer je obračunavala DDV od januarja 1993.

8. VOK je 29. junija 1993 na Administration de l'enregistrement et des domaines (v nadaljevanju: uprava) naslovila izjavo za izvrševanje pravice do izbire za obdavčitev. Odobritev je bila dana 30. junija 1993, z začetkom veljavnosti od 1. julija 1993, vendar je VOK menila, da bi moral biti DDV odbiten  e od začetka dajanja v najem, namreč od 1. januarja 1993.

9. Uprava pa je v skladu s členom 5 uredbe Velikega vojvodstva zavrnila odbitek v višini 50 % plačanega vstopnega davka z obrazložitvijo, da se pravica do odbitka ne more izvrševati prej kot od datuma odobritve.

10. Uprava je torej izdala davčni odločbi, s katerima je sama popravila obračuna DDV.

11. Zaradi pritožbe VOK direktorju uprave je direktor januarja 1998 sprejel odločbo, na podlagi katere sta bili februarja izdani novi popravni davčni odločbi. Direktor je najprej odlo il, da je 1. januar 1993 označil začetek uporabe stavbe.

12. Ker je izbira začela učinkovati šele od 1. julija 1993, dajanje v najem ni bilo predmet DDV v prvi polovici 1993. Samo 50 % vstopnega DDV se je lahko odbilo, kar je bil razlog za popravek obračuna DDV za leto 1993. Na drugi strani je direktor menil, da naj bi izvrševanje izbire vodilo do drugega popravka leta 1994, namreč da bi morale biti 9/10 DDV, ki se niso odbile leta 1993, predmet popravka v korist VOK. Kot rezultat 50 % 1/10 plačanega vstopnega davka, to je 5 % davka, ni bilo mogoče odbiti in ga je morala VOK plačati.

13. VOK je nato začela postopek proti upravi in proti Velikemu vojvodstvu Luksemburg pred Tribunal d'arrondissement (okrožno sodišče) (Luksemburg), da bi se popravek obračunov za leti 1993 in 1994, ki ga je uprava opravila sama, razglasil za ni nega. S sodbo z dne 7. novembra 2001 je Tribunal razsodilo v korist VOK.

14. Uprava in Veliko vojvodstvo Luksemburg sta se nato pritožila pri Cour d'appel.

15. S sodbo z dne 18. junija 2003 je Cour d'appel odlo ilo, da prekine postopek in da Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali  len 13(C), prvi odstavek, (a)  este 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 dovoljuje državi članici, ki je izkoristila pravico, da dovoli davkoplačevalcem 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?“

16. V skladu s členom 20 Statuta Sodišča Evropskih skupnosti so uprava, luksemburška vlada, VOK in Komisija posredovale pisna stališča.

IV – Presoja

17. Ali lahko država članica, ki je izkoristila pravico, da dovoli davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih dajanja v najem in lizinga nepremičnin, določeno v členu 13(C) Šeste direktive, pogojuje obdavčitev teh transakcij s pridobitvijo predhodne odobritve davčne uprave?
18. Odgovor na to vprašanje je v bistvu odvisen od razlage člena 13(C), drugi odstavek, Šeste direktive. Ali pravica, dana državam članicam, da omejijo obseg pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje, vključuje pravico, da omejijo neobvezno uporabo DDV za transakcije, ki se zgodijo po tem, ko je odobritev podeljena?
19. VOK in Komisija na eni strani ter uprava in luksemburška vlada na drugi strani so zavzele stališča glede tega vprašanja, ki se zdijo na prvi pogled popolnoma nasprotna.
20. Utemeljitev VOK in Komisije temeljijo na sodni praksi Sodišča, v skladu s katero je načelo pravice do takojšnjega in popolnega odbitka vstopnega DDV eno od temeljnih načel sistema DDV.
21. V zvezi s tem se sklicujejo zlasti na sodbe Molenheide in drugi, Schlossstrasse in Breitsohl(4).
22. VOK na podlagi te sodne prakse sklepa, da sistem predhodnega nadzora in odobritve, ki ga je določila uredba Velikega vojvodstva, ni potreben za boj proti zlorabi in davčnemu izogibanju glede na to, da bi bil nadzor po dogodku ravno tako učinkovit ali celo učinkovitejši kot tak predhodni nadzor. Iz tega sledi, da ta postopek krši načelo sorazmernosti, kot je bilo že večkrat ponovljeno, zlasti v točkah 45 in 46 zgoraj navedene sodbe Molenheide in drugi.
23. VOK predvsem meni, da člen 13(C) Šeste direktive državam članicam ne dovoljuje, da uvedejo sistem odobritve, kot je ta v postopku v glavni stvari.
24. Države članice so dejansko s členom 13(C) pooblašene, da določijo vsebinske pogoje za pravico do izbire v primerih dajanja v najem in lizinga, vendar ko je tem pogojem zadoščeno, kot v tej zadevi, veljajo temeljna načela DDV, kot sta načelo pravice do odbitka vstopnega DDV in načelo sorazmernosti.
25. VOK torej meni, da člen 13(C), prvi odstavek, (a) državam članicam, ki so izkoristile pravico, da dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih dajanja v najem in lizinga nepremičnin, ne dovoljuje pogojevanja popolnega odbitka vstopnega DDV z neretroaktivno predhodno odobritvijo davčne uprave.
26. Komisija je sklenila enako kot VOK. Komisija predvsem trdi, da pravica, predvidena v členu 13(C) Šeste direktive, ni absolutna, ampak mora biti v skladu z besedilom in duhom Šeste direktive. Komisija se v zvezi s tem sklicuje na sodbi Becker in Armbrrecht(5).
27. Komisija iz tega sklepa, da se zdi predhodna odobritev, ki dovoljuje nacionalnim oblastem, da preverijo, ali so pogoji, kot jih je določila država in ki dovoljujejo izvrševanje pravice do izbire, izpolnjeni, na prvi pogled legitimna in ne nasprotuje nobenemu načelu Šeste direktive.

28. Nasprotno se zdi Komisiji pravilo, ki določa, da zaetek obdavčljive dejavnosti vseeno ni nujno enak dejanskemu zaetku dejavnosti, če je uprava ugotovila, da se lahko pravica do izbire zakonito izvršuje, očitno nesorazmerna določba. Torej ima v primerih, kot so ti, ko je izjava upravi poslana po datumu zaetka opravljanja obdavčljive dejavnosti, neretroaktivnost odobritve za posledico, da je davkoplačevalec prikrajšan za določen del pravic do odbitka.
29. Zavrnitev uporabe normalnih pravil obdavčitve od dejanskega zaetka obdavčljive dejavnosti z odrekanjem odobritve retroaktivnega učinka je torej neupravičen ukrep. Tak ukrep ustvarja položaj, v katerem vstopni davek še naprej nosi davkoplačevalec, čemur bi se bilo treba izogniti.
30. Poleg tega se ta neretroaktivnost ne more upravičiti, ker če bi jo država članica odpravila, bi bilo oboje, preverjanje države članice – prek odobritve – in kakršna koli prilagoditev – na podlagi člena 20 Šeste direktive – ob zavrnitvi odobritve ali spremembi pogojev za izbiro še vedno mogoče.
31. Uprava in luksemburška vlada trdita, da je postopek odobritve, kot je predviden v uredbi Velikega vojvodstva, v skladu s členom 13(C) Šeste direktive. Ta določba podeljuje državam članicam pravico, da omogočijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev in da ta pravica postane predmet določenih pogojev uporabe, ki jim dovoljuje široko diskrecijsko pravico.
32. V podkrepitev trditve se sklicujeta na zgoraj navedeno sodbo Becker in na sodbo Belgocodex (6).
33. Postopek odobritve je pogoj uporabe, ki ne presega tega, kar dovoljuje člen 13(C) Šeste direktive. Postopek omogoča upravi, da preveri, ali najemodajalci davkoplačevalci, ki izberejo obdavčitev, izpolnjujejo bistvene pogoje, namreč v primeru, ko je najemnik sam davkoplačevalec, ki lahko odbije plačani vstopni davek.
34. Luksemburški sistem ne krši temeljnih načel DDV, kot je načelo odbitka vstopnega davka, saj ima davkoplačevalec možnost predložiti izjavo o izbiri vnaprej in v takem primeru pridobiti odobritev pravočasno, da lahko v celoti in takoj odbije plačani vstopni davek. Samo če je izjava vložena po zaetku dajanja v najem stavbe, šest mesecev pozneje v postopku v glavni stvari, najemodajalec ne more takoj in v celoti odbiti plačane vstopnega davka. Poakati mora, da prejme odobritev uprave, in lahko samo naknadno zahteva popravek položaja.
35. Iz tega sledi, da so omejitve možnosti takojšnjega in popolnega odbitka vstopnega DDV samo posreden rezultat pravice do izbire, kot je določeno v členu 13(C) Šeste direktive, in spremljajočih postopkov. Kršitev pravice do odbitka DDV, predvidene v Šesti direktivi, ni niti cilj niti učinek postopka odobritve, ki ga je sprejelo Veliko vojvodstvo Luksemburg.
36. Uprava in luksemburška vlada zaključujeta, da je ta postopek utemeljen z dejstvom, da je za najemodajalca pomembno, da ve, kakor hitro je mogoče, da lahko v celoti odbije plačani vstopni DDV. To omogoča, da se izogne finančnim težavam, ki nastanejo po tem dogodku. Ta postopek je namenjen ciljem, ki so zagotoviti pravilno pobiranje davka in preprečevati izogibanja in zlorabo.
37. Iz spisa izhaja, da je luksemburška vlada želela izkoristiti pravico, določeno v členu 13(C) Šeste direktive, to je, odrediti se oprostitvi lizinga ali dajanja v najem nepremičnin, določeni v členu 13(B) direktive.
38. V skladu z besedilom uredbe Velikega vojvodstva je luksemburška vlada predpisala

določene omejitve in pogoje za pravico do izbire za davkoplačevalce.

39. Člen 3 navedene uredbe določa glavno omejitev pravice do izbire za obdavčitev: pravica do izbire se lahko izvršuje samo za nepremičnino, ki jo najemnik uporablja izključno ali ob mešani uporabi predvsem za opravljanje dejavnosti, za katere lahko odbije vstopni davek.

40. Med omejujočimi pogoji člena 7 in postopkom predhodne obdavčitve, določenim v členu 5 uredbe Velikega vojvodstva, obstaja neločljiva povezava v smislu, da mora biti luksemburška uprava sposobna vnaprej preveriti, ali ekonomske transakcije, za katere se zahteva obračun DDV, izpolnjujejo pogoje, določene v členu 7 uredbe.

41. Uprava, luksemburška vlada in Komisija so v svojih pisnih stališčih poudarile to povezavo med omejitvijo pravice do izbire in potrebo po preverjanju, ali so pogoji za izvrševanje pravice do izbire izpolnjeni.

42. Iz tega so zaključile, da ker je postopek odobritve logična posledica pristojnosti držav članic, da omejijo obseg pravice do izbire, kot tak ni nesorazmeren.

43. Ta zaključek se mi zdi popolnoma utemeljen ob upoštevanju sistematike člena 13(B) in (C) Šeste direktive, v katerem možnost, da se dovoli pravica do izbire, določena v členu 13(C), pomeni izjemo od širših izjem v členu 13(B).

44. Razlike v mnenju med luksemburškimi oblastmi na eni strani ter VOK in Komisijo na drugi strani so osredotočene predvsem v členu 5, zadnji odstavek, uredbe Velikega vojvodstva z dne 7. marca 1980. Uporaba te določbe bi lahko imela učinek, da bi prikrajšala davkoplačevalca za nekatere od njegovih pravic do odbitka, določenih v členu 17 Šeste direktive. Taka posledica bi se lahko pojavila zlasti v primeru, v katerem je, kot v tej zadevi, izjava o izbiri poslana upravi po datumu začetka obdavčljive transakcije.

45. Komisija in VOK sta poudarili, pri čemer sta navajali obsežno sodno prakso Sodišča, pomembnost pravice do odbitka kot enega od načel sistema DDV, ki ga lahko države članice kršijo samo v primerih večje nujnosti. Take okoliščine večje nujnosti v tej zadevi ni. Iz tega sledi, da bi morala biti klavzula o neretroaktivnosti iz člena 5, zadnji odstavek, uredbe Velikega vojvodstva označena kot nesorazmerna kršitev načela pravice do odbitka in tako obravnavana kot nasprotujoča pravu Skupnosti.

46. Čeprav se strinjam z razmišljanjem Komisije glede pomembnosti pravice do odbitka, osnovnega načela sistema DDV, ne morem podpreti zaključka Komisije v tej zadevi.

47. Kot je Sodišče že večkrat potrdilo(7), imajo države članice široko diskrecijsko pravico v okviru določbe člena 13(C).

48. Na splošno je dovoljeno, da države članice omejijo vsebinski in časovni obseg pravice do izbire davkoplačevalcev, kot je bilo storjeno v tej zadevi. Vsebinska omejitev je določena v členu 7 uredbe Velikega vojvodstva, medtem ko se časovna omejitev nahaja v členu 5 te uredbe.

49. Z vidika pravne varnosti se mi zdi, da se uredbi Velikega vojvodstva ne more očitati ničesar: davkoplačevalci lahko vnaprej preverijo vrste transakcij, za katere je pravica do izbire na voljo, čas, od katerega se davek lahko obračuna, in končno formalnosti, ki jih morajo za to izpolniti.

50. Če se taka zakonodaja preuči ob upoštevanju načela odbitka, se mi prav tako ne zdi sporna. Vsak davkoplačevalec, ki izpolnjuje jasne pogoje uredbe Velikega vojvodstva in ki pravočasno izpolni formalnosti, je lahko prepričan, da bo lahko odbil plačani vstopni davek. Dokler

se ravna po pravilih postopka odobritve, ta uredba nikakor ne krši načela odbitka.

51. Taka določba, kot je zadnji odstavek člena 5 uredbe Velikega vojvodstva, nima drugega cilja kot opredeliti trenutek, ko za ne pravica do izbire, ko je enkrat izvršena in odobrena, uinkovati. Kot je luksemburška vlada pravilno ugotovila, ta določba nima niti namena niti uinka, da bi omejevala pravico do odbitka. V primerih, ko davkoplačevalci izvedejo transakcije, ki sodijo na področje uporabe davka, ampak jim ne uspe pravočasno podati izjave o izbiri za davek in tako ostanejo brez odobritve, določene v nacionalni zakonodaji, uporaba te določbe uinkuje na pravico do izbire, vendar se ta uinek ne sme pripisati nacionalnim določbam, ampak raje ravnanju davkoplačevalcev.

52. V teh okoliščinah nacionalna zakonodaja, kot je ta sporna, ne pogojuje pravice do odbitka s predhodno neretroaktivno odobritvijo. Do te mere, do katere ravnanje po pravilih postopka odobritve dovoljuje zadevnim davkoplačevalcem, da pridobijo takojšnji in popolni odbitek vstopnega davka, se postopek ne more opredeliti kot nesorazmeren. Ostaja v mejah potrebnega, da se dosežejo cilji, zagotoviti pravilno pobiranje davka in preprečevanje izogibanja in zlorabe. Poleg tega ta postopek izpolnjuje zahteve načela pravne varnosti.

V – Predlog

53. Ob upoštevanju navedenega predlagam, naj Sodišče na vprašanje, ki ga je zastavilo nacionalno sodišče, odgovori:

„Člen 13(C), prvi odstavek, (a) 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 ne nasprotuje temu, da država članica, ki je izkoristila pravico, da davkoplačevalcem dovoli pravico do izbire za obdavčitev v primerih lizinga in dajanja v najem nepremičnin, podredi obračun davka predhodni odobritvi izbire, kadar je postopek odobritve namenjen zgolj preverjanju, da so bili zakonski pogoji izpolnjeni, in preprečitvi izogibanja in zlorabe. Tak postopek odobritve ne krši načela pravice do odbitka, kadar ravnanje po njegovih pravilih zagotavlja davkoplačevalcu takojšnji in popolni odbitek vstopnega davka.“

1 – Jezik postopka: nizozemščina.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – *Mémorial* 1980 A, str. 242.

4 – Sodbe z dne 18. decembra 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 47) in z dne 8. junija 2000 (C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 36, in C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 34).

5 – Sodbi z dne 19. januarja 1982 (8/81, Recueil, str. 53, točka 38) in z dne 4. oktobra 1995 (C-291/92, Recueil, str. I-2775).

6 – Sodba z dne 3. decembra 1998 (C-381/97, Recueil, str. I-8153, točka 17).

7 – Med drugim v sodbah Becker (navedena v opombi 5, točka 38) in Belgocodex (navedena v opombi 6, točka 17).