

## STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

L. A. GEELHOEDA

přednesené dne 25. března 2004<sup>1</sup>

### I – Úvod

### II – Právní rámec

#### A – Právní předpisy Společenství

#### 2. Článek 13 část B písm. b) a část C šesté směrnice stanoví:

1. Projednávaná věc se týká výkladu článku 13 části C šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně<sup>2</sup> (dále jen „šestá směrnice“). Cour d'appel (Lucembursko) se konkrétně táže, zda lze v souladu s článkem 13 částí C šesté směrnice podřídit právo na odečtení, které vzniká při výkonu práva volby zdanění podle tohoto článku, obdržení předchozího souhlasu, jenž nemá zpětný účinek. Postupující soudce se jinými slovy Soudního dvora táže, zda je volnost ponechaná členskými státy při stanovení podmínek výkonu práva volby („Členské státy mohou omezit rozsah možnosti volby a stanovit podrobně způsob jejího uplatňování.“) omezena zásadou DPH spočívající v právu na odečtení.

#### „B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

1 – Původní jazyk: nizozemština

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

[...]

- b) pacht a nájem nemovitého majetku kromě: a podmínky pro výkon práva volby pro účely uplatňování daně z přidané hodnoty na operace s nemovitostmi (dále jen „nařízení velkovévodství“)<sup>3</sup>, umožňuje osobám povinným k dani

[...]

### C. Volba

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

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

[...]

- a) pachtu a nájmu nemovitého majetku; b) každý, kdo na základě písemné soukromoprávní smlouvy propachtuje nebo pronajme nemovitý majetek osobě povinné k dani.“

[...]

Členské státy mohou omezit rozsah možnosti volby a stanovit podrobně způsob jejího uplatňování.“

4. Článek 3 nařízení velkovévodství stanoví:

### B – Vnitrostátní právní předpisy

„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 [...]“

3. Článek 1 nařízení velkovévodství ze dne 7. března 1980, které stanoví rozsah

3 – *Mémorial* 1980 A, s. 242.

5. Článek 5 nařízení velkovévodství stanoví: podmínka stanovená v článku 3 tohoto nařízení bude splněna, a zavázal-li se vlastník k předložení prohlášení o volbě v okamžiku dokončení stavby.“

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

### III – Skutkové okolnosti

[...]

V případě nájmu je uplatňování 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:

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

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

„V případě stavby nemovitosti může vlastník provést odečtení daně na vstupu teprve po schválení prohlášení o volbě ohledně [...] budoucího nájmu [...] nemovitosti. Správa však může vlastníkovi povolit, aby odečtení daně na vstupu prováděl postupně vždy při obdržení faktur, je-li s jistotou prokázáno, že

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

10. Správa tedy vydala hodnocení, kterými z úřední povinnosti opravila přiznání k DPH.

z úřední povinnosti správou u daňových přiznání za roky 1993 a 1994. Rozsudkem ze dne 7. listopadu 2001 soud vyhověl návrhu VOK.

11. Ředitel správy, na nějž se VOK obrátila se stížností, přijal 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 počátek užívání budovy.

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

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

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

„Umožňuje článek 13 část C první pododstavec písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/ EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, členskému státu, který využil možnosti poskytnout osobám povinným k dani právo volby zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku, podřídít odečtení DPH v plné výši placené na vstupu obdržení předchozího souhlasu, jenž nemá zpětný účinek, ze strany daňové správy?“

13. VOK poté podala k Tribunal d'arrondissement (okresní soud, Lucembursko) návrh směřující proti správě a Lucemburskému velkovévodství na zrušení opravy provedené

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

## IV – Posouzení

v plné výši placené na vstupu jednou ze základních zásad režimu DPH.

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 podřídit zdanění těchto operací obdržení předchozího souhlasu ze strany daňové správy?

21. V této souvislosti odkazují zejména na rozsudky Molenheide a další, Schlossstrasse a Breitsohl<sup>4</sup>.

18. Odpověď na tuto otázku závisí zejména na výkladu článku 13 části C druhého pododstavce šesté směrnice. Zahrnuje možnost poskytnutá členskými státy omezit rozsah práva volby a stanovit způsob jeho uplatňování také možnost omezit volitelné uplatnění DPH na operace uskutečněné po udělení souhlasu?

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, neboť 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.

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.

23. VOK se konkrétně domnívá, že článek 13 část C šesté směrnice členskými státy nemožňuje zavést systém udělování souhlasu, jako je tomu ve věci v původním řízení.

20. Argumenty VOK a Komise vycházejí z judikatury Soudního dvora, podle níž je zásada práva na okamžité odečtení DPH

24. Výše uvedený článek 13 část C sice členskými státy umožňuje stanovit hmotněprávní podmínky práva volby v případě

<sup>4</sup> – 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. června 2000 (C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 36) a (C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 34).

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.

první pohled legitimní a není v rozporu s žádnou zásadou šesté směrnice.

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, podřídit odečtení DPH v plné výši placené na vstupu obdržení předchozího souhlasu, jenž nemá zpětný účinek, ze strany daňové správy.

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 zpětné účinnosti souhlasu způsobuje, že osoba povinná k dani je zčásti zbavena práva na odečtení.

26. Komise dospěla k těmto výsledkům 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 Armbrecht<sup>5</sup>.

29. Odepření uplatnění běžného režimu zdanění od skutečného počátku zdanitelné činnosti tím, že je souhlas zbaven zpětného účinku, je tedy neodůvodněným opatřením. Takové opatření vytváří situaci, kdy daň placená na vstupu zůstává osobě povinné k dani k tíži, čemuž by se mělo zamezit.

27. Komise z toho dovozuje, že předchozí souhlas, který vnitrostátním orgánům umožňuje ověřit, zda jsou splněny podmínky stanovené státem pro výkon volby, je na

30. Neexistence zpětné účinnosti navíc není odůvodněná, protože i kdyby ji členský stát zrušil, neztratil by možnost v případě zamítnutí souhlasu nebo změny podmínek volby nadále provádět kontrolu – prostřednictvím souhlasu – a případně i opravu – na základě článku 20 šesté směrnice.

5 — Rozsudky ze dne 19. ledna 1982 (8/81, Recueil, s. 53, bod 38), a ze dne 4. října 1995, (C-291/92, Recueil, s. I-2775).

31. Správa a lucemburská vláda tvrdí, že schvalovací řízení, které upravuje nařízení velkovévodství, je v souladu s článkem 13 částí C šesté směrnice. Toto ustanovení dle jejich názoru dává členským státům možnost upravit pro osoby povinné k dani právo volby zdanění a podřídit toto právo jistým prováděcím pravidlům, přičemž jim poskytuje široký prostor pro volnou úvahu.

32. Na podporu své teze poukazují na výše uvedený rozsudek Becker a na rozsudek Belgocodex<sup>6</sup>.

33. Schvalovací řízení je dle jejich názoru prováděcím pravidlem, které nejde nad rámec dovolený článkem 13 částí C šesté směrnice. Na základě tohoto řízení může totiž správa ověřit, zda pronajímatelé povinní k dani, kteří provedou volbu zdanění, splňují hmotněprávní podmínky, tedy zda je v projednávané věci nájemce osobou povinnou k dani, která může odečíst DPH zaplacenou na vstupu.

34. Lucemburský systém dle jejich mínění neporušuje základní zásady DPH, jako je zásada odečitatelnosti daně zaplacené na vstupu, neboť osoba povinná k dani má možnost předložit prohlášení o volbě předem a obdržet v tomto případě souhlas včas tak, aby mohla okamžitě a plně výši odečíst DPH zaplacenou na vstupu. Pronajímatel nemůže odečíst okamžitě a v plně

výši DPH zaplacenou na vstupu pouze v případě, že prohlášení je předloženo až po začátku nájmu budovy, což bylo ve věci v původním řízení šest měsíců poté. V takovém případě musí vyčkat obdržení souhlasu správy a teprve poté může žádat o nápravu situace.

35. Dle jejich názoru z toho vyplývá, že omezení možnosti odečíst okamžitě a v plně výši DPH placenou na vstupu je pouze nepřímým důsledkem práva volby, které upravuje článek 13 částí C šesté směrnice a související prováděcí pravidla. Předmětem ani důsledkem schvalovacího řízení zavedeného Velkovévodstvím lucemburským tedy není porušení práva na odečtení DPH upraveného šestou směrnicí.

36. Správa a lucemburská vláda dodávají, že toto řízení je odůvodněno nutností, aby pronajímatel co nejdříve věděl, zda může v plně výši odečíst DPH zaplacenou na vstupu. Díky tomu lze dle jejich názoru zamezit pozdější finanční tísní. Účelem tohoto řízení je pak také zajistit správný výběr daně a zamezit daňovým únikům a zneužití daňového režimu.

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

37. Ze spisu vyplývá, že lucemburská vláda měla úmyslu využít možnosti, kterou nabízí článek 13 část C šesté směrnice, a sice vzdát se osvobození podle článku 13 části B téže směrnice, pokud se jedná o pacht a nájem nemovitého majetku.

38. Lucemburská vláda v souladu s nařízením velkovévodství podřídila právo volby osob povinných k dani jistým omezením a podmínkám.

39. Článek 3 tohoto nařízení upravuje základní omezení možnosti volby zdanění: právo volby může být vykonáváno 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.

40. Mezi omezujícími podmínkami článku 7 a předchozím schvalovacím řízením podle článku 5 nařízení velkovévodství existuje nerozlučný vztah v tom smyslu, že lucemburská správa musí být schopna předem ověřit, zda hospodářské operace, pro něž se požaduje uplatnění DPH, splňují podmínky stanovené v článku 7 uvedeného nařízení.

41. Správa a lucemburská vláda, jakož i Komise ve svých písemných vyjádřeních zdůraznily existenci tohoto vztahu mezi jednak omezením práva volby a jednak nutností ověřit, zda jsou splněny podmínky pro uplatnění práva volby.

42. Z toho dovodily, že jelikož je schvalovací řízení logickým důsledkem pravomoci členských států omezit rozsah práva volby, pak toto řízení není jako takové nepřiměřené.

43. Dle mého názoru je tento závěr zcela odůvodněný ve světle systému upraveného článkem 13 částí B a částí C šesté směrnice, kde možnost poskytnout právo volby podle článku 13 části C tvoří výjimku z obecnějších výjimek podle článku 13 části B.

44. Názorové rozdílnosti mezi lucemburskými orgány na jedné straně a VOK a Komisí na straně druhé se soustřeďují zejména na článek 5 poslední pododstavce nařízení velkovévodství ze dne 7. března 1980. V důsledku uplatnění tohoto ustanovení by mohlo dojít k tomu, že osoba povinná k dani bude zčásti zbavena svého práva na odečtení podle článku 17 šesté směrnice. Takový důsledek by mohl nastat zejména v případě,

kdy prohlášení o volbě je zasláno správě po datu zahájení zdanitelné operace, jako tomu bylo v projednávané věci.

45. Komise a VOK zdůraznily s odkazem na hojnou judikaturu Soudního dvora význam práva na odečtení jako jedné ze zásad režimu DPH, do níž mohou členské státy zasáhnout pouze v krajní naléhavosti. Taková situace krajní naléhavosti v projednávaném případě nenastala. Dle jejich názoru z toho plyne, že ustanovení o neexistenci zpětné účinnosti obsažené v článku 5 posledním pododstavci nařízení velkovévodství je třeba považovat za nepřiměřený zásah do zásady práva na odečtení, a že je tedy v rozporu s právem Společenství.

46. Třebaže se ztotožňují s úvahami Komise ohledně významu práva na odečtení, které je pilířem režimu DPH, nemohu souhlasit se závěrem, který z této skutečnosti Komise v projednávané věci vyvozuje.

47. Jak již Soudní dvůr mnohokrát potvrdil<sup>7</sup>, členské státy mají v rámci ustanovení článku 13 části C široký prostor pro volnou úvahu.

48. Členské státy v zásadě mohou omezit *rationae materiae* a *temporis* právo volby osob povinných k dani, jak tomu bylo v projednávaném případě. Věcné omezení je upraveno článkem 7 nařízení velkovévodství a omezení časové pak článkem 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, počínaje nímž se daň uplatní, a konečně o formálních náležitostech, které je třeba za tímto účelem splnit.

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

51. Ustanovení, jako je článek 5 poslední pododstavec nařízení velkovévodství, má

<sup>7</sup> — Mimo jiné v rozsudcích Becker (uvedený výše v poznámce pod čarou 5, bod 38) a Belgocodex (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 17).

pouze za cíl stanovit okamžik, kdy se vykonané a schválené právo volby stává účinným. Jak právem podotkla lucemburská vláda, předmětem ani důsledkem tohoto ustanovení není omezit právo na odečtení. V případě, že osoby povinné k dani provádějí operace, které spadají do rozsahu působnosti daně, avšak neučiní v požadovaném čase prohlášení o volbě zdanění a neoddrží tedy souhlas podle vnitrostátní právní úpravy, má použití tohoto ustanovení dopad na právo na odečtení, který však nelze přičítat vnitrostátním ustanovením, nýbrž jednání osob povinných k dani.

52. Vnitrostátní právní úprava, jako je tomu v projednávané věci, za daných okolností nepodřizuje právo na odečtení předchozímu souhlasu, jenž nemá zpětný účinek. Jelikož dotyčné osoby povinné k dani mohou při dodržení schvalovacího řízení dosáhnout okamžitého odečtení daně zaplacené na vstupu v plné výši, nelze toto řízení označovat za nepřiměřené. Uvedené řízení nepřesahuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení cílů, jako je zajištění správného výběru daně, zamezení daňovým únikům a zneužití daňového režimu. Toto řízení navíc splňuje požadavky zásady právní jistoty.

## V – Závěry

53. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na otázku položenou vnitrostátním soudem odpověděl následovně:

„Článek 13 část C první pododstavec písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, nebrání tomu, aby členský stát, který využil možnosti poskytnout osobám povinným k dani právo volby zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku, podřídil uplatnění daně obdržení předchozího souhlasu s volbou, jestliže schvalovací řízení má pouze za cíl ověřit, zda jsou splněny zákonné podmínky, a je určeno zejména k zamezení daňovým únikům a zneužití daňového režimu. Takové schvalovací řízení neporušuje zásadu práva na odečtení, pokud jeho dodržení zaručuje osobě povinné k dani okamžité odečtení daně zaplacené na vstupu v plné výši.“