

V?c C-204/03

Komise Evropských spole?enství

v.

Špan?lské království

„Nespln?ní povinnosti státem – ?lánky 17 a 19 šesté sm?rnice o DPH – Dotace – Omezení nároku na odpo?et“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 10. b?ezna 2005

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 6. ?íjna 2005

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Omezení nároku na odpo?et – Dotace – Vnitrostátní právní p?edpisy stanovící odpo?itatelný podíl u dan?, kterou odvád?jí osoby povinné k dani uskute??ující pouze zdanitelná pln?ní, a omezující odpo?itatelnost dan? vztahující se ke koupi zboží a služeb financovaných prost?ednictvím dotací – Nep?ípustnost

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 2 a 5 a ?lánek 19)

?lenský stát, který v p?ípad? dotovaných ?inností stanoví odpo?itatelný podíl u dan? z p?idané hodnoty, kterou odvád?jí osoby povinné k dani uskute??ující pouze zdanitelná pln?ní, a který zavede zvláštní pravidlo omezující odpo?itatelnost dan? z p?idané hodnoty vztahující se ke koupi zboží nebo služeb financovaných prost?ednictvím dotací, neplní povinnosti, které pro n?j vyplývají z práva Spole?enství, a zejména z ?l. 17 odst. 2 a 5 a ?látku 19 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu.

(viz bod 31 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

6. ?íjna 2005 (*)

„Nespln?ní povinnosti státem – ?lánky 17 a 19 šesté sm?rnice o DPH – Dotace – Omezení nároku na odpo?et“

Ve v?ci C?204/03,

jejímž p?edm?tem je žaloba pro nespln?ní povinnosti na základ? ?látku 226 ES, podaná dne 14. kv?tna 2003,

Komise Evropských společenství, zastoupená E. Traversou a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Španělskému království, zastoupenému N. Díaz Abad, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissechet, S. von Bahr (zpravodaj), J. Malenovský a U. Løhmus, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. března 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím, že stanovilo odpodíratelný podíl u daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou odvádějí osoby povinné k dani uskutečňující pouze zdanitelná plnění, a zavedlo zvláštní pravidlo omezující odpodíratelnost DPH vztahující se ke koupi zboží nebo služeb financovaných prostřednictvím dotací, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z práva Společenství, a zejména z čl. 17 odst. 2 a 5 a článku 19 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

2 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví, že základem daně je:

„při dodání zboží a poskytování služeb [...] vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby“.

3 Článek 17 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice, ve svém znění vyplývajícím z článku 28f téže směrnice, stanoví, že „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpodíst od daně, kterou je povinna odvést [...] daň z přidané hodnoty,

která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani“.

4 Odstavec 5 téhož článku upřesňuje:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

[...]“

5 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice, nazvaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, stanoví:

„Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez daně z přidané hodnoty,
 - ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpočitatelná, bez daně z přidané hodnoty.
- Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

6 Článek 102 zákona č. 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 o dani z přidané hodnoty (BOE č. 312, ze dne 29. prosince 1992, s. 44247), ve znění zákona č. 66/1997 ze dne 30. prosince 1997 (BOE č. 313, ze dne 31. prosince 1997, s. 38517, dále jen „zákon č. 37/1992“), je nově upraven pravidlu odpočitatelného podílu uvedené daně. První odstavec tohoto článku stanoví:

„Pravidlo podílu se použije, pokud osoba povinná k dani při výkonu své obchodní nebo profesní činnosti dodává zboží nebo poskytuje služby, s nimiž je spojen vznik nároku na odpočet, společně s jinými plněními stejné povahy, které ke vzniku takového nároku nevedou.

Pravidlo podílu se použije rovněž tehdy, pokud osoba povinná k dani přijímá dotace, které podle čl. 78 odst. 2 bodu 3 tohoto zákona nejsou součástí základu daně, pokud jsou určeny na financování obchodních nebo profesních činností osoby povinné k dani.“

7 Článek 104 téhož zákona se týká obecného podílu. Odstavec 2 bod 2 druhý pododstavec téhož článku stanoví:

„Kapitálové dotace jsou zahrnuty do jmenovatele podílu, ale mohou být započteny po částech do daně v období, v průběhu kterého byly obdrženy, a v období následujících. Nicméně kapitálové dotace poskytnuté na financování nákupu určitého zboží nebo služeb nabytých v rámci zdanitelných plnění, která nejsou osvobozena od DPH, sníží výlučně výši odpočtu DPH splatné nebo odvedené za tato plnění právem v tom rozsahu, v němž přispívají k jejich financování.“

Postup před zahájením soudního řízení

8 Komise zahájila řízení o nesplnění povinnosti podle článku 226 ES výzvou zaslanou dopisem dne 20. dubna 2001 španělské vládě, v níž tvrdí, že článek 102 a čl. 104 odst. 2 bod 2 druhý pododstavec zákona č. 37/1992 omezují v rozporu s čl. 17 odst. 2 a 5 a článkem 19 šesté směrnice nárok na odpočet DPH.

9 Španělské království předložilo v odpověď na tuto výzvu své vyjádření dopisem ze dne 28. května 2001.

10 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpovědí spokojena, vydala dne 27. června 2002 odvodné stanovisko, v němž tento španělský stát vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhověl tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho oznámení.

11 Dne 20. září 2002 Španělské království odpovědělo na toto odvodné stanovisko zopakováním svého nesouhlasu se stanoviskem Komise.

K žalobě

Úvodní poznámky

12 Je třeba poukázat na to, že ustanovení zákona č. 37/1992 uvedená v bodech 6 a 7 tohoto rozsudku obsahují obecné pravidlo a zvláštní pravidlo.

13 Podle obecného pravidla uvedeného v článku 102 tohoto zákona ve spojení s první větou ustanovení článku 104 téhož zákona, citovaných v bodě 7 tohoto rozsudku, dotace určené na financování obchodních nebo profesních činností osoby povinné k dani, které nejsou součástí základu DPH, jsou zohledněny při výpočtu odpodátelného podílu, neboť jsou zahrnuty ve jmenovateli zlomku, z něž vyplývá uvedený podíl. Tyto dotace tak obecně snižují nárok na odpočet, který mají osoby povinné k dani. Tyto poslední uvedené osoby zahrnují nejen osoby povinné k dani, které používají zboží a služby získané na vstupu k uskutečnění jak zdanitelných plnění, u nichž je nárok na odpočet, tak plnění osvobozených od daně, u nichž tento nárok není (dále jen „smíšené osoby povinné k dani“), ale rovněž osoby povinné k dani, které toto zboží a služby používají výlučně k uskutečnění zdanitelných plnění, u nichž je nárok na odpočet (dále jen „osoby plně povinné k dani“).

14 Zvláštní pravidlo je obsaženo ve druhé větě ustanovení článku 104 zákona č. 37/1992, citovaných v bodě 7 tohoto rozsudku. Podle tohoto pravidla dotace určené specificky na financování nákupu určitého zboží nebo služeb nabytých v rámci zdanitelných plnění, která nejsou osvobozena od DPH, snižují výlučně výši odpodu DPH splatné nebo odvedené za tato plnění práv v tom rozsahu, v němž přispívají k jejich financování. V důsledku toho je v případě dotace dosahující např. 20 % kupní ceny zboží nebo služby nárok na odpočet DPH, kterou je zatíženo konkrétně toto zboží nebo služba, snížen o 20 %.

Argumentace účastníků řízení

15 Komise tvrdí, že zákon č. 37/1992 obecným pravidlem, které vyjadřuje, protiprávně rozšiřuje omezení nároku na odpočet, stanovené v čl. 17 odst. 5 ve spojení s článkem 19 šesté směrnice, a to tím, že toto omezení uplatňuje nejen na smíšené osoby povinné k dani, ale rovněž na osoby plně povinné k dani. Kromě toho zvláštní pravidlo stanovené tímto zákonem zavádí mechanismus odpodu, který šestá směrnice neupravuje a který je s ní v rozporu.

16 Španělská vláda se domnívá, že Komise vykládá šestou směrnicí doslovně a nebere v

úvahu cíle tohoto právního předpisu a především zásadu neutrality DPH.

17 Podle této vlády článek 19 šesté směrnice nepředstavuje pouze pravidlo pro výpočet podílu zmíněného v čl. 17 odst. 5 této směrnice, které má v případě smíšených osob povinných k dani určit podíl zdanitelných částí, u nichž je nárok na odpočet, vzhledem ke všem částem, zdanitelným i osvobozeným od daně, osoby povinné k dani. Legislativce tím, že v uvedeném článu 19 stanovil, že členské státy mohou do jmenovatele zlomku zahrnout dotace, které nejsou přímo vázány na cenu plnění, a které tedy nejsou obsaženy v základu daně definovaném v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, zavedl výjimku z pravidla vyjádřeného v čl. 17 odst. 5, týkajícího se smíšených osob povinných k dani, a umožnil omezit nárok na odpočet, pokud jde o osoby plně povinné k dani.

18 Španělská vláda uplatňuje, že cílem článku 19 šesté směrnice je umožnit členským státům obnovit rovnováhu v oblasti hospodářské soutěže a dodržet přitom zásadu neutrality daně. Na podporu svého stanoviska uvádí příklad dopravce, který obdrží dotaci na získání vozidla. Dotace mu umožní snížit cenu jeho služby, a tedy i výši DPH, která se vztahuje na tuto službu. Jestliže si kromě toho uvedený dopravce může plně odečíst DPH vztahující se na výdaje, které vynaložil na vstup s pomocí této dotace, má dodatečnou výhodu oproti svým soutěžitelům, kteří nejsou příjemci dotací.

19 Tato vláda dodává, že zvláštní pravidlo zavedené zákonem č. 37/1992 stanoví užší omezení nároku na odpočet, než je omezení vyplývající z použití článku 19 šesté směrnice, protože se týká odpočtu DPH vztahující se pouze na zboží nebo služby nabyté s pomocí dotace a nemá dopad na odpočet daně vztahující se na jiné zboží nebo služby nabyté osobou povinnou k dani.

20 Podpírná uvedená vláda navrhuje, aby Soudní dvůr v případě, že by nesdílel její navrhovaný výklad, omezil časové účinky svého rozsudku. Důvodem pro to, aby rozsudek nebyl použit se zpětnou účinností, je jednak skutečnost, že španělské orgány jednaly při přijímání dotčených právních předpisů v dobré víře, a jednak problémy, které by rozsudek Soudního dvora mohl vyvolat.

Závěry Soudního dvora

21 Článek 17 odst. 2 šesté směrnice stanoví zásadu nároku na odpočet DPH. Tento odpočet se vztahuje na daň, kterou byly zatíženy na vstup zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění.

22 Pokud osoba povinná k dani uskutečňuje jak zdanitelná plnění, u nichž má nárok na odpočet, tak plnění osvobozená od daně, u nichž tento nárok nemá, čl. 17 odst. 5 této směrnice stanoví, že odpočitatelný je jen podíl DPH připadající na hodnotu zdanitelných plnění. Tento podíl se vypočítá podle pravidel stanovených v článku 19 uvedené směrnice.

23 Jak Soudní dvůr opakovaně připomíná, jakékoliv omezení nároku na odpočet má dopad na úroveň daňového zatížení a musí se uplatnit podobně ve všech členských státech. V důsledku toho jsou odchylky povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie, 50/87, Recueil, s. 4797, bod 17, ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 18. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 42).

24 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že článek 19 šesté směrnice, nazvaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, odkazuje výslovně na čl. 17 odst. 5 téže směrnice, s nímž je nedílně spojen.

25 Ustanovení tohoto ?l. 19 odst. 1 druhé odrážky, týkající se jiných dotací než těch, které jsou uvedeny v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice, tedy dotací, které se nepromítnou do ceny zboží nebo poskytnuté služby a které nejsou sou?ástí základu DPH, musejí být vykládány ve světle ustanovení ?l. 17 odst. 5. Tento poslední uvedený ?lánek se p?itom vztahuje, jak vyplývá výslovn? z jeho znění, pouze na p?ípad smíšených osob povinných k dani. Z toho vyplývá, že jelikož uvedený ?l. 19 odst. 1 druhá odrážka nep?edstavuje výjimku použitelnou na smíšené osoby povinné k dani i na osoby pln? povinné k dani, umož?uje omezit nárok na odpo?et zohledn?ním takto vymezených dotací pouze v p?ípad? smíšených osob povinných k dani.

26 V d?sledku toho obecné pravidlo obsažené v zákon? ?. 37/1992 tím, že rozši?uje omezení nároku na odpo?et na osoby pln? povinné k dani, zavádí omezení, které jde nad rámec omezení výslovn? stanoveného v ?l. 17 odst. 5 a ?látku 19 šesté sm?rnice a porušuje ustanovení této sm?rnice.

27 Co se tý?e zvláštního pravidla zavedeného tímto zákonem, sta?í konstatovat, že zavádí mechanismus omezení nároku na odpo?et, který není stanoven ani v ?l. 17 odst. 5 a ?látku 19 šesté sm?rnice, ani v žádném jiném ustanovení této sm?rnice. V d?sledku toho uvedená sm?rnice takový mechanismus nedovoluje.

28 Argumentaci špan?lské vlády, že jí navrhovaný výklad ?látku 19 šesté sm?rnice umož?uje lépe zajistit dodržování rovnováhy v oblasti hospodá?ské soutěže, a tedy i zásady neutrality DPH, nelze p?ijmout. ?lenské státy jsou totiž povinny uplat?ovat šestou sm?rnicí, i když se domnívají, že ji lze zdokonalit. Jak vyplývá z rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko, C?338/98, Recueil, s. I?8265, body 55 a 56, i kdyby výklad navrhovaný n?kterými ?lenskými státy umož?oval lépe dodržet n?které cíle, které sleduje šestá sm?rnice, jako je neutralita dan?, ?lenské státy se nemohou odchýlit od ustanovení výslovn? stanovených touto sm?rnicí, v projednávaném p?ípad? zavedením jiných omezení nároku na odpo?et, než jsou omezení stanovená v ?láncích 17 a 19 uvedené sm?rnice.

29 Pokud jde o omezení ?asových ú?ink? rozsudku Soudního dvora navrhované špan?lskou vládou, je třeba p?ipomenout, že pouze výjime?ná situace m?že Soudní dv?r p?im?t k tomu, aby na základ? obecné zásady právní jistoty inherentní právnímu řádu Spole?enství rozhodl o takovém omezení.

30 Jak uvedl generální advokát v bod? 24 svého stanoviska, v tomto ohledu musí být prokázáno, že státní orgány byly vedeny k p?ijetí právní úpravy nebo jednání v rozporu s právem Spole?enství z d?vodu objektivní a závažné nejistoty ohledn? dosahu dot?ených ustanovení práva Spole?enství (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království, C?359/97, Recueil, s. I?6355, bod 92). Taková nejistota však v projednávaném p?ípad? neexistovala. Není tedy namíst? omezit ?asové ú?inky tohoto rozsudku.

31 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba ur?it, že Špan?lské království tím, že stanovilo odpo?itatelný podíl u DPH, kterou odvád?jí osoby povinné k dani uskute??ující pouze zdanitelná pln?ní, a zavedlo zvláštní pravidlo omezující odpo?itatelnost DPH vztahující se ke koupi zboží nebo služeb financovaných prost?ednictvím dotací, nesplnilo povinnosti, které pro n?j vyplývají z práva Spole?enství, a zejména z ?l. 17 odst. 2 a 5 a ?látku 19 šesté sm?rnice.

K náklad?m řízení

32 Podle ?l. 69 odst. 2 jednacího řádu bude ú?astníku řízení, který byl ve sporu neúspěšný, uložena náhrada náklad? řízení, pokud ú?astník, který byl ve sporu úspěšný, náhradu náklad? ve svém návrhu požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu náklad? řízení a

Španělské království bylo ve sporu neúspěšné, je namístě uložit mu náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Španělské království tím, že stanovilo odpočitatelný podíl u daně z přidané hodnoty, kterou odvádějí osoby povinné k dani uskutečňující pouze zdanitelná plnění, a zavedlo zvláštní pravidlo omezující odpočitatelnost DPH vztahující se ke koupi zboží nebo služeb financovaných prostřednictvím dotací, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z práva Společenství, a zejména z čl. 17 odst. 2 a 5 a článku 19 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995.

2) Španělskému království se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: španělština.