

V?c C-228/05

Stradasfalti Srl

v.

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Trento

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Commissione tributaria di primo grado di Trento)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 17 odst. 7 a ?lánek 29 – Nárok na odpo?et DPH na vstupu“

Stanovisko generální advokátky E. Sharpston p?ednesené dne 22. ?ervna 2006

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 14. září 2006

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17. odst. 7 první v?ta)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17. odst. 7 první v?ta)

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17. odst. 7 první v?ta)

1. ?lánek 17 odst. 7 první v?ta šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu ukládá ?lenským stát?m, aby za ú?elem dodržení procesní povinnosti konzultace podle ?lánku 29 téže sm?rnice informovaly poradní výbor pro da? z p?idané hodnoty z?ízený tímto ?lánkem o tom, že zamýšlejí p?ijmout vnitrostátní opat?ení odchyloující se od obecného systému odpo?t? dan? z p?idané hodnoty, a poskytly tomuto výboru dostatečné informace, aby mu umožnily p?ezkoumat opat?ení s plnou znalostí v?ci.

Povinnost konzultovat poradní výbor by totiž byla zbavena smyslu, kdyby se ?lenské státy omezily na to, že výboru oznámí odchýlné vnitrostátní opat?ení, které mají v úmyslu p?ijmout, aniž by k tomuto oznámení p?ipojily jakékoliv vysv?tlení ohledn? povahy a dosahu opat?ení. Poradní výbor musí být s to ?ádn? projednat opat?ení, které je mu p?edloženo.

(viz body 30, 32, výrok 1)

2. ?lánek 17 odst. 7 první v?ta šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že neoprav?uje ?lenský stát k vylou?ení majetku ze systému odpo?t? dan? z p?idané hodnoty bez p?edchozí konzultace s poradním výborem pro da? z p?idané hodnoty z?ízeným ?lánkem 29 uvedené sm?rnice. Uvedené ustanovení neoprav?uje ?lenský stát ani k p?ijetí opat?ení o vylou?ení

majetku ze systému odpot této daní, která neobsahují údaj o jejich časovém omezení nebo která jsou součástí souboru strukturálních adaptačních opatření, jejichž cílem je snížit rozpočtový deficit a umožnit splacení státního dluhu. Opravuje totiž řecký stát k přijetí dočasných opatření určených k odvrácení důsledků konjunkturální situace, v níž se v daném okamžiku nachází jeho hospodářství.

(viz body 53–55, výrok 2)

3. Pokud vyloučení ze systému odpot nebylo zavedeno v souladu s čl. 17 odst. 7 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů řeckých států týkajících se daní z obratu, vnitrostátní daňové orgány nemohou vzhledem k daňovému poplatníkovi uplatňovat ustanovení odchylné od zásady nároku na odpot daní z přidané hodnoty uvedené v čl. 17 odst. 1 této směrnice. Daňový poplatník, na kterého se vztahovalo toto odchylné opatření, musí mít možnost přepočítat svůj dluh na daň z přidané hodnoty v souladu s ustanoveními čl. 17 odst. 2 směrnice, pokud byly zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění.

(viz body 69, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. září 2006 (*)

„Šestá směrnice o DPH – článek 17 odst. 7 a článek 29 – Nárok na odpot DPH na vstupu“

Ve věci C-228/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Commissione tributaria di primo grado di Trento (Itálie) ze dne 21. března 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 24. května 2005, v řízení

Stradasfalti Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, J.-P. Puissochet (zpravodaj), A. Borg Barthet a U. Løhmus, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. dubna 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Stradasfalti Srl B. Santacroce, avvocato,

- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
 - za Komisi Evropských společenství A. Aresuem a M. Afonso, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 22. června 2006,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 7 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností s ručením omezeným Stradasfalti Srl (dále jen „Stradasfalti“) a Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento ve věci vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou Stradasfalti podle svého tvrzení odvedla bez právního důvodu v průběhu let 2000 až 2004 z koupě, používání a údržby osobních vozidel, která nejsou předmětem vlastní činnosti této společnosti.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 17 šesté směrnice, nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpouštění daní“, ve svém odstavci 2 písm. a) stanoví, že „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpouštět od daní, 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 jinou osobou povinnou k dani“.

4 Článek 17 odst. 6 šesté směrnice stanoví:

„Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpouštět od daní z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpouštěitelná z výdajů, které nejsou přímými provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.“

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá ustanovení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.“

5 Podle čl. 17 odst. 7 šesté směrnice:

„S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát z důvodů hospodářského cyklu zcela nebo zčásti vyloučit ze systému odpouštění veškerý nebo některý investiční majetek či jiný majetek. S cílem zachovat stejné podmínky hospodářské soutěže mohou členské státy místo zamítnutí nároku na odpouštění zdaňovat zboží, které osoba povinná k dani sama vyrobila nebo které nakoupila v tuzemsku nebo i dovezla, avšak takovým způsobem, aby tato daň nepřekročila daň z přidané hodnoty, která by byla uplatnitelná při pořízení obdobného zboží.“

6 Článek 29 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. Zřizuje se Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty (dále jen „výbor“) [dále jen „výbor pro

DPH].

2. Výbor se skládá ze zástupců členských států a Komise.

Předsedou výboru je zástupce Komise.

Úkoly sekretariátu výboru vykonává Komise.“

Vnitrostátní právní úprava

7 Relevantní vnitrostátní právní úprava je obsažena v čl. 19a odst. 1, nazvaném „Vyloučení nebo snížení odpůtu daní u některého zboží a služeb“, nařízení prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972 (běžný doplněk ke GURI č. 292, ze dne 11. listopadu 1972), ve znění vyplývajícím z článku 3 legislativního nařízení č. 313 ze dne 2. září 1997 (běžný doplněk ke GURI č. 219, ze dne 27. prosince 1997).

8 Uvedený čl. 19a odst. 1 stanoví:

„Odchylně od ustanovení článku 19:

[...]

c) daň z koupi nebo dovozu mopedů, motocyklů, osobních automobilů a motorových vozidel uvedených v čl. 54 písm. a) a c) legislativního nařízení č. 285 ze dne 30. dubna 1992, neuvedených v tabulce B v příloze a určených k veřejnému použití, které nejsou předmětem vlastní činnosti podniku, a příslušných součástí a náhradních dílů, jakož i z poskytnutí služeb uvedených v čl. 16 odst. 3 a ze služeb spojených s užíváním, úschovou, údržbou a opravami uvedeného majetku, nelze odpovídat, s výjimkou obchodních zprostředkovatelů a zástupců;

d) daň z koupi nebo dovozu pohonných hmot a maziv pro osobní automobily a motorová vozidla, letadla, lodě a rekreační čluny lze odečíst, pokud lze odečíst daň z koupi nebo dovozu příslušných osobních automobilů, motorových vozidel, letadel a lodí nebo jejich nabytí prostřednictvím leasingové smlouvy, smlouvy o nájmu a podobné smlouvy.“

9 Účinnost tohoto ustanovení byla na základě čl. 7 odst. 3 zákona č. 488 ze dne 23. prosince 1999 (běžný doplněk ke GURI č. 302, ze dne 27. prosince 1999) omezena do 31. prosince 2000.

10 Opatření bylo poté prodlouženo a jeho působnost pozmeněna čl. 30 odst. 4 zákona č. 388 ze dne 23. prosince 2000 (běžný doplněk ke GURI č. 302, ze dne 29. prosince 2000), podle nějž:

„Neodpočitatelnost daní z přidané hodnoty z plnění, jejichž předmětem jsou mopedy, motocykly, osobní automobily a motorová vozidla uvedené v čl. 19a odst. 1 písm. c) nařízení prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972, naposledy prodloužená čl. 7 odst. 3 zákona č. 488 ze dne 23. prosince 1999 do 31. prosince 2000, se znovu prodlužuje do 31. prosince 2001; pokud jde však o koupi, dovoz a nabytí prostřednictvím leasingové smlouvy, smlouvy o nájmu nebo podobné smlouvy, neodpočitatelnost se snižuje na 90 % příslušné částky a v případě vozidel, která nejsou poháněna spalovacím motorem, na 50 %.“

11 Tento text zůstal nadále v účinnosti na základě každoročních nových opatření o prodloužení. Pozbytí účinnosti tak bylo zmíněno čl. 9 odst. 4 zákona č. 448 ze dne 28. prosince 2001, poté čl. 2 odst. 13 zákona č. 289 ze dne 27. prosince 2002, čl. 2 odst. 17 zákona č. 350 ze dne 24. prosince 2003 a konečně čl. 1 odst. 503 zákona č. 311 ze dne 30. prosince 2004, který prodloužil jeho účinnost do 31. prosince 2005.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12 Stradasfalti je spole?ností s ru?ením omezeným založenou podle italského práva, jejíž sídlo se nachází v provincii Trente a která p?sobí v odv?tví silni?ních staveb.

13 Tato spole?nost disponuje podnikovými vozidly, která nejsou p?edm?tem její vlastní ?innosti, a na jejichž koupi, používání, údržbu a zásobování pohonnými hmotami nebylo možné uplatnit odpo?itatelnost DPH související s t?mito vozidly, jak to stanoví italské právní p?edpisy.

14 Jelikož Stradasfalti považovala tyto právní p?edpisy za neslu?itelné s ustanoveními šesté sm?rnice o odpo?itatelnosti DPH, požádala dne 7. ?ervence 2004 Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento o vrácení p?iblížn? 31 340 eur z titulu vrácení DPH odvedené bez právního d?vodu v pr?b?hu let 2000 až 2004 z koup?, používání a údržby jejích podnikových vozidel a jejich zásobování pohonnými hmotami.

15 Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento tuto žádost zamítla n?kolika rozhodnutími p?ijatými dne 15. ?ervence 2004.

16 Dne 22. listopadu 2004 Stradasfalti podala ke Commissione tributaria di primo grado di Trento návrh na zrušení t?chto rozhodnutí a vrácení DPH za dot?ená období.

17 V tomto kontextu se Commissione tributaria di primo grado di Trento rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je t?eba ?l. 17 odst. 7 první v?tu šesté sm?rnice [...] s ohledem na odstavec 2 téhož ?látku vykládat v tom smyslu, že:

a) dot?ený ?lánek brání tomu, aby se ‚konzultací výboru pro DPH‘ podle ?lánu 29 uvedené sm?rnice rozum?lo pouhé oznámení ?lenského státu o p?ijetí takového ustanovení vnitrostátního práva, jako je stávající ?l. 19a odst. 1 písm. c) a d) na?ízení prezidenta republiky ?. 633/72 a jeho následující prodloužení ú?innosti, které omezuje nárok na odpo?et DPH související s používáním a údržbou majetku uvedeného v ?l. 17 odst. 2, na základ? toho, že výbor pro DPH vzal oznámení pouze na v?domí;

b) tentýž ?lánek brání rovn?ž tomu, aby se opat?ením spadajícím do oblasti jeho p?sobnosti rozum?lo jakékoliv omezení nároku na odpo?et DPH související s koupí, používáním a údržbou majetku uvedeného v písm. a), které bylo zavedeno p?ed konzultací výboru pro DPH a ponecháno v platnosti prost?ednictvím ?etných legislativních prodloužení, která následovala po sob? a bez p?erušení po dobu více než 25 let;

c) v p?ípad? kladné odpov?di na první otázku písm. b), m?že Soudní dv?r uvést, jaká jsou kritéria umož?ující ur?it p?ípadnou maximální délku prodloužení platnosti vzhledem k d?vod?m hospodá?ského cyklu uvedeným v ?l. 17 odst. 7 šesté sm?rnice; nebo m?že Soudní dv?r up?esnit, zda nedodržení do?asného charakteru výjimek (opakovaných v ?ase) p?iznává da?ovému poplatníkovi nárok na odpo?et?

2) V p?ípad?, že požadované podmínky postupu stanoveného ve výše uvedeném ?l. 17 odst. 7 nejsou dodrženy, je t?eba ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní právní p?edpis nebo správní praxe p?ijaté ?lenským státem po vstupu šesté sm?rnice v platnost (1. ledna 1979 co se tý?e Itálie) mohly objektivn? a bez ?asového omezení omezit odpo?et DPH související s koupí, používáním a údržbou ur?itých motorových vozidel?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce, písm. a)

18 První otázkou písm. a) se p?edkládající soud táže, zda ?l. 17 odst. 7 první v?ta šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby se „konzultací výboru pro DPH“ podle ?lánku 29 uvedené sm?rnice rozum?lo oznámení ?lenského státu o p?ijetí ustanovení vnitrostátního práva, které omezuje nárok na odpo?et DPH související s používáním a údržbou majetku uvedeného v ?l. 17 odst. 2, p?i?emž výbor pro DPH se omezí na pouhé vzetí takového oznámení na v?domí.

Vyjád?ení p?edložená Soudnímu dvoru

19 Komise tvrdí, že konzultace výboru pro DPH podle ?lánku 29 šesté sm?rnice je základní procesní podmínkou uplatn?ní výjimek z DPH na základ? d?vod? hospodá?ského cyklu. Konzultace tohoto výboru musí umožnit zástupc?m ?lenských stát? a Komise p?ezkoumat spole?n? vnitrostátní opat?ení odchylná od pravidla o odpo?itatelnosti DPH. Pouhé oznámení vnitrostátních právních p?edpis?, p?ijatých nebo t?sn? p?ed p?ijetím, výboru pro DPH nelze považovat v tomto ohledu za dosta?ující konzultaci, stejn? tak jako skute?nost, že tento výbor vzal na v?domí vnitrostátní právní p?edpisy, které mu byly oznámeny.

20 Tento výklad ?lánku 29 šesté sm?rnice potvrzují r?zné jazykové verze formulace použité v ?l. 17 odst. 7 této sm?rnice. Soudní dv?r mimoto již v rozsudku ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C?409/99, Recueil, s. I?81), rozhodl, že konzultace výboru pro DPH je p?edchozí podmínkou p?ijetí jakéhokoliv opat?ení na základ? uvedeného ?l. 17 odst. 7.

21 Pokud jde o opat?ení, které je p?edm?tem p?vodního ?ízení, italská vláda se obrátila na výbor pro DPH v roce 1980 a prost?ednictvím svého zástupce up?esnila obsah a dosah opat?ení b?hem jednání tohoto orgánu, které se konalo v uvedeném roce. Stejný postup použila p?i následných prodlouženích platnosti opat?ení, p?i?emž konzultovala tento výbor v letech 1990, 1995, 1996, 1999 a 2000.

22 Komise uznává, že ke konzultaci výboru pro DPH došlo po nabytí ú?innosti odchylného se opat?ení a že m?že vyvstat otázka, zda ?l. 17 odst. 7 šesté sm?rnice ukládá konzultaci p?ed tímto nabytím ú?innosti. Zdá se však, že postup, jenž v projednávaném p?ípad? použily italské orgány, respektuje práva výboru pro DPH a je v souladu s praxí ostatních ?lenských stát?. Komise tedy vy?ešení této otázky ponechává na úvaze Soudního dvora.

23 Italská vláda tvrdí, že postupem použitým v projednávaném p?ípad? neporušila povinnost konzultace výboru pro DPH. Tomuto výboru totiž byla p?edložena výslovná žádost uvedené vlády, na jejímž základ? mohly služby Komise vypracovat pracovní dokument p?edtím, než byl spis tomuto výboru p?edložen. To, co soud *a quo* ozna?uje za „pouhé vzetí na v?domí“, je ve skute?nosti rozhodnutí výboru pro DPH, jímž byl ukon?en postup konzultací stanovený v ?l. 17 odst. 7 šesté sm?rnice.

24 V každém p?ípad?, a i kdyby postup nebyl dodržen doslova, italská vláda tvrdí, že ?l. 17 odst. 7 šesté sm?rnice nebyl porušen.

25 Stradasfalti nejprve uplat?uje, že ?l. 19a odst. 1 písm. c) a d) na?ízení prezidenta republiky ?. 633 ze dne 26. ?íjna 1972, ve zn?ní pozd?jších zm?n, je neslu?itelný s ustanoveními šesté sm?rnice, jelikož odchylka od nároku na odpo?et, kterou zavádí, nespadá pod žádnou z kategorií p?ípustných výjimek stanovených touto sm?rnici. Dot?ené opat?ení je v rozporu s ustanoveními

¶l. 17 odst. 7 této směrnice, protože italská vláda nekonzultovala předem výbor pro DPH, jelikož důvody hospodářského cyklu, které by jediné mohly odvodnit odchylku od nároku na odpot DPH, nikdy neexistovaly a jelikož se dotčené opatření, které zdaleka není dočasné, uplatňuje strukturálně již více než 25 let.

26 Pokud jde o první otázku písm. a), Stradašfalti tvrdí, že právní úprava Společenství vyžaduje skutečnou shodu v rámci výboru pro DPH, která jediná umožňuje kontrolovat, jak členské státy využívají možnosti odchylky, dané ¶l. 17 odst. 7 šesté směrnice. Toto ustanovení tedy brání tomu, aby odchylka od nároku na odpot DPH byla zavedena na základě pouhého předchozího oznámení vnitrostátního právního předpisu členského státu nebo na základě pouhého předchozího oznámení záměru členského státu přijmout takový předpis, přičemž výbor pro DPH se omezí na vzetí tohoto záměru na vdomí.

Závěry Soudního dvora

27 ¶lánek 17 odst. 7 šesté směrnice stanoví jeden z postupů povolování odchylujících se opatření, které obsahuje uvedená směrnice, když členským státům přiznává možnost vyloučit majetek ze systému odpot „s výhradou konzultací podle ¶lánku 29“.

28 Tyto konzultace umožňují Komisi a ostatním členským státům kontrolovat, jak členské státy využívají možnosti odchýlit se od obecného systému odpot DPH, předešším ověřením toho, zda příslušné vnitrostátní opatření splňuje podmínku přijetí z důvodů hospodářského cyklu.

29 ¶lánek 17 odst. 7 šesté směrnice tak stanoví procesní povinnost, kterou musí členské státy splnit, aby se mohly dovolávat odchýlného pravidla, stanoveného tímto ustanovením. Konzultace výboru pro DPH je zjevně předchozí podmínkou přijetí jakéhokoliv opatření založeného na tomto ustanovení (viz výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, body 61 až 63).

30 Povinnost konzultovat výbor pro DPH by byla zbavena smyslu, kdyby se členské státy omezily na to, že výboru oznámí odchýlné vnitrostátní opatření, které mají v úmyslu přijmout, aniž by k tomuto oznámení připojily jakékoliv vysvětlení ohledně povahy a dosahu opatření. Výbor pro DPH musí být s to řádně projednat opatření, které je mu předloženo. Procesní povinnost stanovená v ¶l. 17 odst. 7 šesté směrnice tedy předpokládá, že členské státy informují tento výbor o tom, že zamýšlejí přijmout odchýlné opatření a že mu poskytnou dostatečné informace, aby mu umožnily přezkoumat toto opatření s plnou znalostí věci.

31 ¶lánek 17 odst. 7 šesté směrnice naproti tomu nestanoví žádnou povinnost, pokud jde o výsledek konzultace výboru pro DPH, a zejména neukládá tomuto výboru, aby se k odchýlnému vnitrostátnímu opatření vyjádřil kladně nebo záporně. Nic tedy výboru pro DPH nezakazuje, aby se omezil na vzetí odchýlného vnitrostátního opatření, které je mu oznámeno, na vdomí.

32 Je tudíž namístě odpovědět na první otázku písm. a) tak, že ¶l. 17 odst. 7 první věta šesté směrnice ukládá členským státům, aby za účelem dodržení procesní povinnosti konzultace podle ¶lánku 29 této směrnice informovaly výbor pro DPH o tom, že zamýšlejí přijmout vnitrostátní opatření odchylující se od obecného systému odpot DPH, a poskytly tomuto výboru dostatečné informace, aby mu umožnily přezkoumat opatření s plnou znalostí věci.

K první otázce, písm. b) a písm. c) první části

33 Podstatou první otázky písm. b) a písm. c) první části předkládajícího soudu je, zda ¶l. 17 odst. 7 první věta šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že opravňuje členský stát k tomu, aby vyloučil zboží uvedené v ¶l. 17 odst. 2 této směrnice ze systému odpot DPH:

- bez předchozí konzultace výboru pro DPH a
- bez časového omezení.

Vyjádření předloženo Soudnímu dvoru

34 Komise připomíná, že ustanovení stanovící odchylku od zásady nároku na odpot musí být vykládány striktně (viz výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 59). Soudní dvor již rozhodl, že použití opatření uvedených v čl. 17 odst. 7 šesté směrnice, který umožňuje zavést „z důvodů hospodářského cyklu“ výjimky z pravidla odpotitelnosti, musí být časově omezené, a že tato opatření již pojmově nemohou mít strukturální charakter (viz výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 69).

35 V tomto ohledu se opatření dotčené v původním řízení objevilo v italských právních předpisech v roce 1979 jako trvalé ustanovení. Až od roku 1980 bylo stanoveno časové omezení jeho uplatnění, které bylo však od té doby opakovaně prodlžováno. Zdá se, že opatření bylo ve skutečnosti přijato ve snaze zabránit daňovým podvodům a únikům, což jsou cíle, na které se vztahuje zvláštní postup a podmínky stanovené v článku 27 šesté směrnice.

36 Výbor pro DPH mimoto od roku 1980 opakovaně upozoroval italskou vládu, že dotčenou odchylku nelze odvodnit na základě čl. 17 odst. 7 šesté směrnice. Smířlivější postoj tohoto výboru při jeho jednáních v letech 1999 a 2000 lze vysvětlit závazkem – který nebyl dodržen – italských orgánů přezkoumat opatření do 1. ledna 2001 a vyhlídkami, které tehdy vyvolal návrh Komise na změnu šesté směrnice, pokud jde o nárok na odpot DPH.

37 Za těchto podmínek se Komise domnívá, že odchylka dotčená v původním řízení je neslučitelná s ustanoveními čl. 17 odst. 7 šesté směrnice.

38 Italská vláda tvrdí, že první otázka písm. b) není relevantní, a je tedy nepřijatelná.

39 Spor ve věci v původním řízení se totiž týká pouze DPH odvedené během let 2000 až 2004. V letech 1999 a 2000 přitom žádosti o konzultace výboru pro DPH předcházely přijetí vnitrostátního opatření o prodloužení. Za těchto podmínek jde otázka položená Soudnímu dvoru nad rámec právní úpravy použitelné na spor v původním řízení, a je tedy nepřijatelná (viz naposledy rozsudek ze dne 30. června 2005, *Längst*, C-165/03, Sb. rozh. s. I-5637). V každém případě Soudní dvor rozhodl, že článek 27 šesté směrnice nebrání tomu, aby rozhodnutí Rady, kterým se členskému státu povoluje zavést zvláštní opatření odchylující se od uvedené směrnice, bylo přijato *a posteriori* (viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *Sudholz*, C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 23). Stejně by tomu mělo být, pokud jde o konzultaci výboru pro DPH podle čl. 17 odst. 7 téže směrnice.

40 První otázka písm. c) první část je podle italské vlády čistě hypotetická, a tedy rovněž nepřijatelná.

41 Stradasfanti je toho názoru, že na první otázku písm. b) je třeba odpovědět tak, že čl. 17 odst. 7 šesté směrnice brání tomu, aby odchylka od nároku na odpotitelnost DPH byla zavedena před konzultací výboru pro DPH, neboť právní úprava Společenství vyžaduje výslovně předchozí konzultaci tohoto výboru.

42 ?lánek 17 odst. 7 této sm?rnice rovn?ž vyžaduje, aby byl zachován do?asný charakter odchylky, p?i?emž tato odchylka musí, jak rozhodl Soudní dv?r, odpovídat d?vod?m hospodá?ského cyklu. Tento ?lánek tedy brání zachování dot?ené odchylky po dobu více než 25 let prost?ednictvím po sob? jdoucích prodloužení.

43 Pokud jde o první otázku písm. c), Stradasfalti tvrdí, že Soudní dv?r již ve výše uvedeném rozsudku Metropol a Stadler rozhodl, že ?l. 17 odst. 7 dovoluje ?lenskému státu odchýlit se od systému odpotu DPH v rámci Spole?enství pouze po „ur?itou dobu“. Generální advokát Geelhoed ve svém stanovisku k této v?ci ostatn? definoval konjunkturální politiku jako politiku, která se „krátkodob?“ a na „dobu jednoho až dvou let“ snaží ovlivnit makroekonomické údaje zem?. Odchylka zachovávaná po dobu více než 25 let zcela zjevn? porušuje ?l. 17 odst. 7 šesté sm?rnice.

Záv?ry Soudního dvora

– K p?ípustnosti otázek

44 Postup zavedený ?lánkem 234 ES je nástrojem spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy, díky n?muž Soudní dv?r poskytuje vnitrostátním soud?m výklad práva Spole?enství, jenž je pro n? nezbytný k vy?ešení sporu, které tyto soudy mají rozhodnout (viz zejména rozsudek ze dne 5. února 2004, Schneider, C?380/01, Recueil, s. I?1389, bod 20).

45 V rámci této spolupráce je v?cí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor p?edložen a jenž musí nést odpov?dnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti v?ci jak nezbytnost rozhodnutí o p?edb?žné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V d?sledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu práva Spole?enství, je Soudní dv?r v zásad? povinen rozhodnout (výše uvedený rozsudek Schneider, bod 21).

46 Soudní dv?r však rovn?ž rozhodl, že mu za výjime?ných okolností p?ísluší, za ú?elem ov?ení jeho vlastní pravomoci, aby p?ezkoumal podmínky, za kterých se na n?j vnitrostátní soud obrátil. Odmítnout rozhodnutí o p?edb?žné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Spole?enství nemá žádný vztah k realit? nebo p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také pokud Soudní dv?r nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užite?nou odpov?? na otázky, které jsou mu položeny (výše uvedený rozsudek Schneider, bod 22).

47 Duch spolupráce, jímž má být veden pr?b?h ?ízení o p?edb?žné otázce, totiž znamená, že vnitrostátní soud bere ohled na funkci sv??enou Soudnímu dvoru, kterou je p?ispívat k výkonu spravedlnosti v ?lenských státech, a nikoliv poskytovat poradní stanoviska k obecným ?i hypotetickým otázkám (výše uvedený rozsudek Schneider, bod 23).

48 V projednávaném p?ípad? z vyjád?ení p?edložených Soudnímu dvoru vyplývá, že p?estože se spor v p?vodním ?ízení týká pouze DPH odvedené b?hem let 2000 až 2004, v nichž podle italské vlády žádosti o konzultace výboru pro DPH p?edcházely p?íjetí vnitrostátního opat?ení o prodloužení, toto opat?ení ve skute?nosti nabylo ú?innosti p?ed tímto obdobím a po ?adu let bylo prodlužováno. Nezdá se tedy, že by požadovaný výklad práva Spole?enství nem?l zjevn? žádný vztah k p?edm?tu sporu nebo nastoloval hypotetický problém.

49 V d?sledku toho je namíst? konstatovat, že první otázka písm. b) a písm. c) první ?ást je p?ípustná.

– K věci samé

50 Pokud jde o první otázku písm. b), která se týká toho, zda čl. 17 odst. 7 šesté směrnice opravňuje členský stát k vyloučení majetku ze systému odpovídající DPH bez předchozí konzultace výboru pro DPH, Soudní dvůr již rozhodl, jak bylo řečeno v bodě 29 výše, že konzultace tohoto výboru je předchozí podmínkou přijetí jakéhokoliv opatření založeného na tomto ustanovení (viz výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, body 61 až 63).

51 Na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda, odpověď na tuto otázku nelze dovodit z řešení přijatého Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku *Sudholz*. Tímto rozsudkem Soudní dvůr zejména rozhodl, že článek 27 šesté směrnice neukládá Radě, aby zvláštní odchylní se opatření přijímaná členskými státy povolila před vydáním těchto opatření. Nicméně postup konzultací podle čl. 17 odst. 7 šesté směrnice, který je předmětem projednávání věci, nemá tentýž účel jako postup povolování podle článku 27 téže směrnice. Italská vláda tedy nemůže dále tvrdit, že z výše uvedeného rozsudku *Sudholz* vyplývá, že řešení přijaté Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku *Metropol a Stadler* nelze v projednávaném případě použít.

52 Pokud jde o první otázku písm. c) první části, která se týká toho, zda čl. 17 odst. 7 šesté směrnice opravňuje členský stát k vyloučení majetku ze systému odpovídající DPH bez omezení doby trvání, je namístě připomenout, že tento článek opravňuje členské státy k vyloučení majetku ze systému odpovídající „z dále hospodářského cyklu“.

53 Toto ustanovení tedy opravňuje členský stát k přijetí dočasných opatření určených k odvrácení důsledků konjunkturální situace, v níž se v daném okamžiku nachází jeho hospodářství. Použití opatření, jichž se týká toto ustanovení, tedy musí být časově omezené a tato opatření již pojmově nemohou mít strukturální charakter.

54 Z toho vyplývá, že čl. 17 odst. 7 první věta šesté směrnice neopravňuje členský stát k přijetí opatření o vyloučení majetku ze systému odpovídající DPH, která neobsahují údaj o jejich časovém omezení nebo která jsou součástí souboru strukturálních adaptačních opatření, jejichž cílem je snížit rozpočtový deficit a umožnit splacení státního dluhu (viz výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 68).

55 Je tedy třeba odpovědět na první otázku písm. b) a písm. c) první část tak, že čl. 17 odst. 7 první věta šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že neopravňuje členský stát k vyloučení majetku ze systému odpovídající DPH bez předchozí konzultace výboru pro DPH. Uvedené ustanovení neopravňuje členský stát ani k přijetí opatření o vyloučení majetku ze systému odpovídající této daně, která neobsahují údaj o jejich časovém omezení nebo která jsou součástí souboru strukturálních adaptačních opatření, jejichž cílem je snížit rozpočtový deficit a umožnit splacení státního dluhu.

K první otázce písm. c) druhé části a ke druhé otázce

56 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu je, zda mohou vnitrostátní daňové orgány uplatňovat vůči daňovému poplatníkovi ustanovení odchylní se od zásady nároku na odpovídající DPH, které nebylo přijato v souladu s čl. 17 odst. 7 šesté směrnice.

Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

57 Komise tvrdí, že podle ustálené judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudek ze dne 6. července 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, Recueil, s. I-1883, body 16 až 18) je nárok na odpovídající nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě přiznává daňovému poplatníkovi nárok, který

může podléhat pouze omezením stanoveným samotnou směrnicí.

58 Pokud byla vnitrostátní odchylka od zásady odpočitatelnosti DPH zavedena členským státem v rozporu s ustanoveními šesté směrnice, daňový poplatník má právo na odpočet DPH odvedené ze zboží, na nějž se vztahuje vnitrostátní opatření. Soudní dvůr tak již v bodě 64 výše uvedeného rozsudku Metropol a Stadler rozhodl, že pokud vyloučení ze systému odpočtu nebylo zavedeno v souladu s čl. 17 odst. 7 šesté směrnice, který ukládá členským státům povinnost konzultace, vnitrostátní daňové orgány nemohou vůči daňovému poplatníkovi uplatňovat ustanovení odchylovající se od zásady nároku na odpočet DPH uvedené v čl. 17 odst. 1 této směrnice.

59 Italská vláda tvrdí, že v období let 2000 až 2004 brání dodržení postupu podle čl. 17 odst. 7 šesté směrnice příznivé stanovisko Komise k žádostem o odchylku a konjunkturální situace, v níž se nacházelo italské hospodářství, tomu, aby se nepoužily vnitrostátní právní předpisy, a tedy i tomu, aby byl daňovému poplatníkovi přiznán nárok na odpočet.

60 Podle této vlády je druhá otázka nepřijatelná z dvojího důvodu. Jednak odkazuje na období předcházející roku 2000, která nejsou předmětem povodního řízení.

61 Kromě toho tato otázka nemá vztah k situaci v Itálii v období let 2000 a 2004, jelikož zmiňuje omezení odpočtu, které je „objektivní a bez časového omezení“. První odchylka byla totiž stanovena do 31. prosince 2000 po konzultaci výboru pro DPH a příznivém stanovisku Komise. Druhá odchylka pro toto období byla požadována s účinností od 1. ledna 2001 a předcházelo jí příznivé stanovisko Komise, která usoudila, že opatření je odvodňeno až do přijetí nové směrnice.

62 V každém případě italská vláda tvrdí, že skutečnost, že výbor pro DPH vzal odchylovající se vnitrostátní opatření na vdomí po jeho přijetí, neumožňuje považovat toto opatření za protiprávní, jak Soudní dvůr rozhodl ohledně článku 27 šesté směrnice v bodě 23 rozsudku Sudholz (ze dne 29. dubna 2004, C-17/01, Recueil, s. I-4243).

63 Stradasfalti tvrdí, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice v případě porušení čl. 17 odst. 7 brání vnitrostátnímu právnímu předpisu, který brání daňovým poplatníkům v úplném a bezprostředním výkonu jejich práva na odpočet, pokud jde o daň odvedenou z koupě, používání a údržby motorových vozidel.

Závěry Soudního dvora

– K přijatelnosti otázky

64 Jak bylo uvedeno v bodě 46 tohoto rozsudku, odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (výše uvedený rozsudek Schneider, bod 22).

65 V projednávaném případě z vyjádření předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že přestože se spor v původním řízení týká pouze DPH odvedené během let 2000 až 2004, v nichž podle italské vlády žádosti o konzultace výboru pro DPH předcházely přijetí vnitrostátního opatření o prodloužení, toto opatření ve skutečnosti nabylo účinnosti před tímto obdobím a po řadu let bylo prodloužováno. Nezdá se tedy, že by požadovaný výklad práva Společenství neměl zjevně žádný vztah k předmětu sporu.

– K věci samé

66 Na základě obecné povinnosti zakotvené v čl. 189 tímto pododstavci Smlouvy o ES (nyní čl. 249 tímto pododstavcem ES) jsou členské státy povinny vyhovět všem ustanovením šesté směrnice (viz rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 33). Pokud vyloučení ze systému odpotřebení nebylo zavedeno v souladu s čl. 17 odst. 7 šesté směrnice, vnitrostátní daňové orgány nemohou vůči daňovému poplatníkovi uplatňovat ustanovení odchylné od zásady nároku na odpotřebení DPH uvedené v čl. 17 odst. 1 téže směrnice (viz výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 64).

67 Ve věci v původním řízení, a to přesto, že italská vláda tvrdí, že v letech 1999 a 2000 žádosti o konzultace výboru pro DPH předcházely přijetí vnitrostátního opatření o prodloužení účinnosti ustanovení odchylného od zásady nároku na odpotřebení DPH, je nesporné, že toto ustanovení bylo s výhradou nevýznamných změn italskou vládou systematicky prodloužováno od roku 1980. Za těchto podmínek nemůže mít dočasný charakter a nelze jej ani považovat za odvodněné důvody hospodářského cyklu. Toto opatření je tedy třeba považovat za součást souboru strukturálních adaptačních opatření, která nespadají do působnosti čl. 17 odst. 7 šesté směrnice. Italská vláda se tedy nemůže takových opatření dovolávat v neprospěch daňových poplatníků (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 65).

68 Daňový poplatník, na kterého se vztahovalo toto opatření, musí mít možnost přepočítat svůj dluh na DPH v souladu s ustanoveními čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, pokud byly zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění.

69 Na první otázku písm. c) druhou část a na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že pokud vyloučení ze systému odpotřebení nebylo zavedeno v souladu s čl. 17 odst. 7 šesté směrnice, vnitrostátní daňové orgány nemohou vůči daňovému poplatníkovi uplatňovat ustanovení odchylné od zásady nároku na odpotřebení DPH uvedené v čl. 17 odst. 1 této směrnice. Daňový poplatník, na kterého se vztahovalo toto odchylné opatření, musí mít možnost přepočítat svůj dluh na DPH v souladu s ustanoveními čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, pokud byly zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění.

K žádosti o omezení časových účinků tohoto rozsudku

70 Italská vláda se dovolávala možnosti Soudního dvora, v případě, že dojde k závěru, že odchylky od nároku na odpotřebení pro období let 2000 až 2004 nebyly zavedeny v souladu s čl. 17 odst. 7 šesté směrnice, omezit časové účinky tohoto rozsudku.

71 Na podporu tohoto návrhu se italská vláda dovolává vážné újmy, kterou by mohl rozsudek Soudního dvora způsobit státní pokladně, a ochrany legitimního očekávání, které mohla mít, pokud jde o slučitelnost dotčeného opatření s právem Společenství. V tomto ohledu uvádí, že Komise vydala v letech 1999 a 2000 příznivé stanovisko k opatřením, jež měla být přijata v očekávání přijetí směrnice, která měla jednotně upravit tuto oblast, a že Komise Italské republiky nikdy zachování odchylky nevytkla.

72 Je třeba zdůraznit, že pouze výjimečně může Soudní dvůr na základě obecné zásady právní jistoty inherentní právnímu řádu Společenství omezit možnost všech dotčených osob dovolávat se ustanovení, které vyložil, aby zpochybnil právní vztahy založené v dobré víře. Za účelem rozhodnutí, zda je či není namístě omezit časové účinky rozsudku, je třeba vzít v úvahu skutečnost, že i když je třeba pečlivě zvážit praktické důsledky jakéhokoli soudního rozhodnutí, nelze jít tak daleko, aby z důvodu dopadu, který může mít jedno soudní rozhodnutí na minulost, byla narušena objektivita práva a ohroženo jeho budoucí uplatnění (rozsudky ze dne 2. února 1988, Blaizot, 24/86, Recueil, s. 379, body 28 a 30, jakož i ze dne 16. července 1992, Legros a další, C-163/90, Recueil, s. I-4625, bod 30).

73 I když je v projednávaném případě pravdou, že Komise žádost italských orgánů pro léta dotčená ve sporu v převodním řízení podpořila, z vyjádření předložených Soudnímu dvoru nicméně vyplývá, že výbor pro DPH od roku 1980 opakovaně upozorňoval italskou vládu, že dotčenou odchylku nelze odvodnit na základě čl. 17 odst. 7 šesté směrnice a že smířlivější postoj uvedeného výboru při jeho jednáních v letech 1999 a 2000 lze vysvětlit závazkem italských orgánů přezkoumat opatření do 1. ledna 2001 a vyhlídkami, které tehdy vyvolal návrh Komise na změnu šesté směrnice, pokud jde o nárok na odpis DPH.

74 Za těchto okolností musely italské orgány vědět, že systematické prodlužování odchylujícího se opatření od roku 1979, které mělo být dočasné a které podle samotného znění čl. 17 odst. 7 šesté směrnice mohlo být odvodněno pouze „důvody hospodářského cyklu“, není slučitelné s tímto článkem.

75 Italské orgány se tedy nemohou dovolávat existence právních vztahů založených v dobré víře, aby Soudní dvůr požádaly o omezení časových účinků jeho rozsudku.

76 Italská vláda nadto nebyla s to prokázat spolehlivost výpočtu, na základě kterého před Soudním dvorem tvrdila, že pokud časové účinky tohoto rozsudku nebudou omezeny, může to způsobit podstatné finanční důsledky.

77 Není tedy namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

78 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

1) Článek 17 odst. 7 první věta šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, ukládá členským státům, aby za účelem dodržení procesní povinnosti konzultace podle článku 29 téže směrnice informovaly poradní výbor pro daň z prodané hodnoty zřízený tímto článkem o tom, že zamýšlejí přijmout vnitrostátní opatření odchylující se od obecného systému odpisů daní z prodané hodnoty, a poskytly tomuto výboru dostatečné informace, aby mu umožnily přezkoumat opatření s plnou znalostí věci.

2) Článek 17 odst. 7 první věta šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že neopravňuje členský stát k vyloučení majetku ze systému odpisů daní z prodané hodnoty bez předchozí konzultace s poradním výborem pro daň z prodané hodnoty zřízeným článkem 29 uvedené směrnice. Uvedené ustanovení neopravňuje členský stát ani

k přijetí opatření o vyloučení majetku ze systému odpot této daně, která neobsahují údaj o jejich časovém omezení nebo která jsou součástí souboru strukturálních adaptačních opatření, jejichž cílem je snížit rozpočtový deficit a umožnit splacení státního dluhu.

3) Pokud vyloučení ze systému odpot nebylo zavedeno v souladu s čl. 17 odst. 7 šesté směrnice 77/388, vnitrostátní daňové orgány nemohou vůči daňovému poplatníkovi uplatňovat ustanovení odchylovící se od zásady nároku na odpot et daně z přidané hodnoty uvedené v čl. 17 odst. 1 této směrnice. Daňový poplatník, na kterého se vztahovalo toto odchylovící se opatření, musí mít možnost přepočítat svůj dluh na dani z přidané hodnoty v souladu s ustanoveními čl. 17 odst. 2 šesté směrnice 77/388, pokud byly zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.