

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 10. března 2005(1)

Věc C-204/03

Komise Evropských společenství

proti

Španělskému království

„DPH – Omezení nároku na odpočet – Dotace“

1. Projednávaná žaloba podaná na základě článku 226 ES směřuje k určení, že Španělské království tím, že omezilo nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) osob povinných k dani, které přijímají dotace za účelem financování svých činností, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z práva Společenství a zejména z článků 17 a 19 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2) („dále jen šestá směrnice“).

I – Právní rámec a postup před zahájením soudního řízení

A – Právní předpisy Společenství

2. Článek 17 šesté směrnice se týká vzniku a rozsahu nároku na odpočet. Podle jeho odstavce 5:

„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.“

3. Článek 19 odst. 1 šesté směrnice stanoví prováděcí pravidla pro výpočet odpočitatelného podílu takto:

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

3. v ?itateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním, u nichž je da? z p?idané hodnoty odpo?itatelná podle ?l. 17 odst. 2 a 3, bez dan? z p?idané hodnoty,

4. ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a pln?ním, u nichž není da? z p?idané hodnoty odpo?itatelná, bez dan? z p?idané hodnoty. ?lenské státy mohou do jmenovatele rovn?ž zahrnout celkovou výši dotací krom? t?ch, které jsou uvedeny v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a).“

4. ?lánek 11 ?ást A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice stanoví, že, pokud jde o pln?ní uskute?ná v tuzemsku, je základem dan?:

„p?i dodání zboží a poskytování služeb [...] vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo t?etí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby v?etn? dotací p?ímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

B – Vnitrostátní právní p?edpisy

5. Ze spisu vyplývá, že špan?lský zákon ?. 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 o dani z p?idané hodnoty byl zm?n?n zákonem ?. 66/1997 ze dne 30. prosince 1997 (dále jen „zákon o DPH“) za ú?elem zavedení ur?itých omezení odpo?itatelnosti DPH odvád?né podnikateli nebo osobami samostatn? výd?le?n? ?innými využívajícími dotace, které jsou ur?ené na financování jejich obchodní nebo profesní ?innosti a které nejsou sou?ástí da?ového základu zdanitelných pln?ní“.

6. ?lánek 102 odst. 1 tohoto zákona nap?íšt? stanoví:

„Pravidlo podílu se použije, pokud osoba povinná k dani p?i výkonu své obchodní nebo profesní ?innosti dodává zboží nebo poskytuje služby, s nimiž je spojen vznik nároku na odpo?et, společn? s jinými pln?ními stejné povahy, které ke vzniku takového nároku nevedou.

Pravidlo podílu se použije rovn?ž tehdy, pokud osoba povinná k dani p?ijímá dotace, které podle ?l. 78 odst. 2 bodu 3 tohoto zákona nejsou sou?ástí základu dan?, pokud jsou ur?eny na financování obchodních nebo profesních ?inností osoby povinné k dani.“

7. Podle ?l. 104 odst. 2 téhož zákona:

„Kapitálové dotace jsou zahrnuty do jmenovatele podílu, ale mohou být zapo?teny po p?tinách do da?ového období, v pr?b?hu kterého byly obdrženy, a ?ty? období následujících. Nicmén? kapitálové dotace poskytnuté na financování nákupu ur?itého zboží nebo služeb nabytých v rámci zdanitelných pln?ní, která nejsou osvobozena od DPH, sníží výlu?n? výši odpo?tu DPH splatné nebo odvedené za tato pln?ní práv? v tom rozsahu, v n?mž p?ispívají k jejich financování.“

C – Postup p?ed zahájením soudního ?ízení

8. Dne 21. kv?tna 1999 Komise Evropských spole?enství zaslala Špan?lskému království dopis, ve kterém jej požádala o informace týkající se výkladu ?lánku 104 špan?lského zákona o DPH. Špan?lské království na tento dopis odpov?d?lo dopisem Generálního ?editelství pro dan? Ministerstva hospodá?ství a financí ze dne 14. ?ervna 1999. Jelikož Komise nebyla spokojena s odpov??mi poskytnutými špan?lskými orgány, zaslala jim dne 20. dubna 2001 výzvu dopisem a poté, dne 27. ?ervna 2002, od?vodn?né stanovisko. V t?chto jednotlivých aktech Komise Špan?lskému království vytkla, že nedodrželo povinnosti uložené šestou sm?rní? tím, že ponechalo v ú?innosti uvedená ustanovení ?lánk? 102 a 104 zákona o DPH. Dopisem ze dne 20. zá?í 2002 Špan?lské království ?áste?n? od?vodnilo zachování svých právních p?edpis?. V

důsledku toho Komise podala projednávanou žalobu.

II – Rozbor

A – Ke slučitelnosti článku 102 zákona o DPH s šestou směrnicí

9. Dotčené ustanovení má za výsledek omezení nároku na odpočet vztá k všem osobám povinným k dani, které přijímají dotace určené na financování svých obchodních nebo profesních činností, použitím podílu, jehož jmenovatel zahrnuje tyto dotace.

10. Toto rozšíření pravidla podílu je zjevně v rozporu s šestou směrnicí. Z jednoznačného znění jejího článku 17 totiž vyplývá, že odpočitatelný podíl tak, jak je stanoven článkem 19 též směrnice, může být použit pouze na jednu určitou kategorii osob povinných k dani. Jedná se o „smíšené“ osoby povinné k dani, které uskutečňují jak plnění vedoucí ke vzniku nároku, tak plnění, která ke vzniku nároku nevedou. Podílu se proto nepoužije na osoby „pln“ povinné k dani, které provádějí pouze plnění vedoucí ke vzniku nároku.

11. Španělská vláda nicméně tvrdí, že článek 19 šesté směrnice může být předmetem samostatného použití. Z tohoto důvodu je možné použít podíl mimo podmínky stanovené článkem 17 šesté směrnice.

12. Takový výklad musí být odmítnut. Ze znění čl. 19 odst. 1 šesté směrnice vyplývá, že odpočitatelný podíl se použije za podmínek stanovených čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem též směrnice. Proto od nich nemůže být oddělen. Jeho působnost je omezena právem působností čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce, který se jasně týká „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“(3).

13. Krom toho je tento výklad v rozporu s duchem harmonizovaného systému DPH, tak jak byl definován judikaturou Soudního dvora. Je nesporné, že „při neexistenci jakýchkoliv ustanovení, umožňujících členským státům omezit nárok na odpočet poskytnutý osobám povinným k dani, tento nárok musí být vykonáván bezprostředně vztá k všem daním zatěžujícím plnění na vstupu [...] V důsledku toho jsou odchylky povolené pouze v případech výslovně stanovených směrnicí(4)“. Použití podílu na všechny osoby povinné k dani, které přijímají dotace, přitom znamená právo omezení nároku na odpočet mimo případy stanovené směrnicí.

14. Španělské království nicméně přestírá, že jeho výklad je více v souladu se spravedlností a že je rovněž vhodnější k podporování rovných podmínek hospodářské soutěže mezi hospodářskými subjekty. Systém, který požaduje Komise, je v rozporu se spravedlností v tom, že pouze smíšené osoby povinné k dani podléhají takovému omezení nároku na odpočet, zatímco osoby pln povinné k dani přijímající stejné typy dotací mu unikají. Mimoto by vedl k narušování hospodářské soutěže tím, že by vedl k poskytnutí dodatečných výhod osobám povinným k dani přijímajícími dotace.

15. Tyto argumenty nemohou být přijaty. Zaprvé je třeba připomenout, jak to činí Komise, že podle článku 19 šesté směrnice je zahrnutí dotací nevázaných na cenu do hodnoty odpočitatelného podílu pouze možností poskytnutou členským státům. Bylo zcela na Španělském království této možnosti nevyužít, a vyhnout se tak negativním následkům, které se v ní podle něj nacházejí. Zadruhé je prokázáno, že tato možnost byla zavedena do šesté směrnice za účelem zamezit tomu, aby útvar přijímající dotace, jehož posláním není poskytovat zdanitelná plnění, nemohl výkonem čistě symbolické zdanitelné činnosti získat vrácení DPH. Jelikož tato možnost byla zavedena za takovým účelem, nemůže být rozšířena a využita jako obecný mechanismus určený k vyrovnaní podmínek hospodářské soutěže mezi hospodářskými subjekty povinnými k

dani. Ostatně je možno se domnívat, že členské státy disponují řadou jiných prostředků k obnovení podmínek hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani přijímajícími dotace a osobami povinnými k dani, které je nepřijímají.

16. Konečně a v každém případě není v cí vnitrostátních prováděcích orgánů mít jasný předpis. Ustanovení článku 17 šesté směrnice přesně uvádí podmínky vzniku, rozsah nároku na odpočet a podmínky omezení tohoto nároku. Jak již Soudní dvůr měl příležitost prohlásit, „neponechávají členským státům žádný prostor pro uvážení, pokud jde o jejich provedení(5)“. Za těchto podmínek je důležité, aby se omezení nároku na odpočet používalo jednotně ve všech členských státech(6).

B – Ke slučitelnosti článku 104 zákona o DPH se šestou směrnicí

17. Sporné ustanovení spočívá v omezení nároku na odpočet určitých osob povinných k dani, přijímajících dotace, pouhým snížením výše odpočtu splatné DPH.

18. Nezdá se, že by existovaly pochybnosti, že takové ustanovení je neslučitelné se šestou směrnicí.

19. Jak vyplývá z předcházejících vysvětlení, podle článků 17 a 19 šesté směrnice se omezení nároku na odpočet z důvodu poskytnutí dotací nevázaných na cenu týká pouze smíšených osob povinných k dani a pokud jde o ně, může být provedeno pouze podle pravidel podílu definovaných v článku 19. V tomto ohledu španělský zákon o DPH provádí dvojí rozšíření: jednak rozšiřuje omezení na osoby povinné k dani, které mu nepodléhají, a jednak pro ty, které omezením podléhají, stanoví omezení jdoucí nad rámec pravidel stanovených šestou směrnicí.

20. Připomínám přitom, že z ustálené judikatury vyplývá, že „odchyly [od nároku na odpočet] jsou povolené pouze v případech výslovně stanovených směrnicí“(7).

21. Španělské království v tomto ohledu opakuje své argumenty založené na hospodářské spravedlnosti a nezbytnosti bránit narušením hospodářské soutěže. Soudní dvůr měl nicméně příležitost připomenout, že aťkoli režim odpočitatelnosti DPH zavedený zákonodárcem Společenství není dokonalý, nemůže nicméně existovat možnost stanovit odchylky nebo jej nedodržovat(8). Totéž platí pro režim omezení nároku na odpočet. Členským státům je zakázáno vytvářet omezení nad rámec možností stanovených směrnicí, i když pro určité situace se taková omezení mohou jevit jako hospodářsky odvodná(9). Jiným rozhodnutím by byl zasažen cíl harmonizace sledovaný šestou směrnicí.

III – K časovým úinkům rozsudku v řízení o nesplnění povinnosti

22. Španělské království podprně navrhuje, aby Soudní dvůr v případě, že určí, že došlo k nesplnění povinnosti, omezil časové úinky svého rozsudku.

23. Je třeba připomenout, že Soudní dvůr může pouze ve výjimečné situaci při použití obecné zásady právní jistoty inherentní právnímu řádu Společenství omezit úinky svých rozsudků v budoucnu. Taková možnost, v zásadě používaná v oblasti předběžných otázek, nebyla vyloučena, pokud jde o rozsudek vydaný na základě článku 226 ES(10).

24. Dále je třeba, aby bylo prokázáno, že státní orgány byly vedeny k přijetí právní úpravy nebo jednání v rozporu s právem Společenství z důvodu objektivní a významné nejistoty, pokud jde o dosah dotčených ustanovení práva Společenství(11). V projednávané věci je však patrné, že relevantní ustanovení práva Společenství neponechávají žádnou pochybnost, pokud jde o jejich správný výklad. Španělské království nemohlo nevděť, že jeho právní úprava byla v rozporu s

ustanoveními šesté směrnice.

25. Je proto namístě zamítnout návrh směrnice k omezení časových účinků rozsudku, který musí být vydán.

IV – Závěry

26. S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr určil, že:

„Španělské království tím, že omezilo nárok na odpot daní z přidané hodnoty za podmínek stanovených čl. 102 odst. 1 a čl. 104 odst. 2 zákona č. 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 66/1997 ze dne 30. prosince 1997, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 17 a 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní.“

1 – Původní jazyk: portugalská.

2 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Je třeba poznamenat, že Conseil d'État (Francie) rozhodl v tom smyslu, že odpotitelný podíl DPH zahrnující obdržené dotace je použitelný při použití vnitrostátního práva jsoucího v souladu s právem Společenství pouze na osoby povinné k dani provádějící zároveň jak plnění vedoucí ke vzniku nároku na odpot, tak plnění, která ke vzniku nároku na odpot nevedou (rozhodnutí ze dne 26. listopadu 1999, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, vydané na základě návrhu vládního komisaře Courtiala).

4 – Rozsudky ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 16), ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18), ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 27), a ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797, bod 17).

5 – Rozsudek BP Soupergaz, uvedený výše v poznámce pod čarou 4, bod 35.

6 – Rozsudek Komise v. Francie, uvedený výše v poznámce pod čarou 4, bod 17.

7 – Viz judikatura uvedená v poznámce pod čarou 4.

8 – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko (C-338/98, Recueil, s. I-8265, body 55 a 56).

9 – Viz obdobné stanovisko generálního advokáta Sira Gordona Slyna ve věci Komise v. Francie, uvedené výše v poznámce pod čarou 4, Recueil, s. 4811.

10 – Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 19. března 2002, Komise v. Řecko (C-426/98, Recueil, s. I-2793), a ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království (C-359/97, Recueil, s. I-6355).

11 – Viz v tomto smyslu rozsudek Komise v. Spojené království, uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 92.