

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 10. marca 2005 (1)

Vec C-204/03

Komisia Európskych spoločností

proti

Španielskemu kráľovstvu

„DPH – Obmedzenie práva na odpočet – Dotácie“

1. Cieľom tejto žaloby podanej podľa článku 226 ES je určiť, že Španielske kráľovstvo si tým, že obmedzilo právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vzťahujúce sa na platiteľov dane, ktorí získali dotácie na financovanie svojich činností, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločenstva, a najmä z článkov 17 a 19 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(2) (ďalej len „šiesta smernica“).

I – Právny rámec a konanie pred podaním žaloby

A – Právna úprava Spoločenstva

2. Článok 17 šiestej smernice sa týka vzniku a rozsahu práva na odpočet. Podľa odseku 5:

„V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka obe plnenia zahrnuté [V prípade tovarov a služieb, ktoré platiteľ dane používa zároveň pri plneniach uvedených – *neoficiálny preklad*] v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty, a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daovníkom [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*].“

3. Článok 19 ods. 1 šiestej smernice stanovuje spôsoby výpočtu odpočítateľnej čiastky takto:

„Čiastka odpočítateľná podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca, kde:

– ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť podľa článku 17 (2) a (3),

– ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za

plnenia zahrnuté do ?itate?a a za plnenia, kde sa da? z pridanej hodnoty neznižuje. ?lenské štáty môžu do menovate?a zahrnú? aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v ?lánku 11 A (1) a).“

4. ?lánok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že pokia? ide o plnenia vykonané v rámci územia štátu, tvorí zdanite?ný základ:

„v prípade poskytovania tovaru alebo služieb... všetko, ?o predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ [alebo poskytovateľ – *neoficiálny preklad*] od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb“.

B – *Vnútroštátna právna úprava*

5. Zo spisu vyplýva, že španielsky zákon ?. 37/1992 z 28. decembra 1992 o dani z pridanej hodnoty bol zmenený a doplnený zákonom ?. 66/1997 z 30. decembra 1997 (?alej len „zákon o DPH“) v súvislosti so zavedením ur?itých obmedzení odpo?ítate?nosti DPH odvádzanej podnikateľmi alebo samostatne zárobkovo ?innými osobami, ktorí získali dotácie ur?ené na financovanie svojej podnikateľskej alebo nezávislej ?innosti a ktoré nie sú sú?as?ou zdanite?ného základu zdanite?ných plnení.

6. ?lánok 102 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Pravidlo odpo?ítate?nej položky sa uplat?uje, ke? pri výkone svojej podnikateľskej alebo nezávislej ?innosti platiteľ dane zároveň realizuje dodávku tovaru a poskytovanie služieb, ktoré zakladajú právo na odpo?et a iné plnenia rovnakej povahy, ktoré toto právo nezakladajú.

Pravidlo odpo?ítate?nej ?iastky sa tiež uplat?uje, ke? platitelia dane získajú dotácie, ktoré podľa ?lánku 78 ods. 2 bodu 3 dotknutého zákona nie sú sú?as?ou da?ového základu, pokia? sú ur?ené na financovanie podnikateľskej alebo nezávislej ?innosti platite?a dane.“

7. Podľa ?lánku 104 ods. 2 toho istého zákona:

„Kapitálové dotácie sa zahrnú do menovate?a odpo?ítate?nej ?iastky, ale môžu byť pripo?ítané v päťinách v da?ovom období, po?as ktorého boli získané, a v štyroch nasledujúcich da?ových obdobiach. Kapitálové dotácie poskytnuté na financovanie nákupu ur?itých tovarov alebo služieb, nadobudnutých v rámci zdanite?ných plnení, neoslobodených od DPH však znižujú len výšku odpo?ítania DPH splatnej alebo zaplatenej v súvislosti s týmito plneniami presne v rozsahu, v akom prispeli k ich financovaniu.“

C – *Konanie pred podaním žaloby*

8. Komisia Európskych spoločnstiev zaslala 21. mája 1999 Španielskemu krá?ovstvu list so žiados?ou o informácie týkajúce sa výkladu ?lánku 104 zákona o DPH. Španielske krá?ovstvo na? odpovedalo listom Generálneho riadite?stva pre dane ministerstva hospodárstva a financií zo 14. júna 1999. Ke?že Komisiu odpovede španielskych orgánov neuspokojili, zaslala 20. apríla 2001 týmto orgánom výzvu a neskôr 27. júna 2002 odôvodnené stanovisko. V týchto aktoch Komisia vytykala Španielskemu krá?ovstvu, že si tým, že ponechalo v ú?innosti citované ustanovenia ?lánkov 102 a 104 zákona o DPH, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo šiestej smernice. Listom z 20. septembra 2002 Španielske krá?ovstvo ?iasto?ne odôvodnilo udržanie svojej právnej úpravy. Následne Komisia podala túto žalobu.

II – **Právny rozbor**

9. Dotknuté ustanovenia spôsobujú obmedzenia práva na odpočet v súvislosti so všetkými platiteľmi dane, ktorí získajú dotácie na financovanie svojej podnikateľskej alebo nezávislej činnosti uplatnením odpočítateľnej čiastky, ktorej menovateľa zahŕňa dotácie.

10. Toto rozšírenie pravidla odpočítateľnej čiastky je zjavne v rozpore so šiestou smernicou. Z jednoznačnej formulácie článku 17 tejto smernice vyplýva, že odpočítateľná čiastka, ako je upravená v článku 19 tejto smernice, sa môže uplatniť len na určitú kategóriu platiteľov dane. Ide o „zmiešané“ zdaňované platiteľov dane, ktorí zároveň vykonávajú plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočítanie, a zároveň plnenia, ktoré nezakladajú takého právo. Odpočítateľná čiastka sa preto neuplatňuje na „celkovo“ zdaňovaných platiteľov dane, ktorí vykonávajú len plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočet.

11. Španielska vláda však tvrdí, že článok 19 šiestej smernice sa môže uplatňovať samostatne. Takto je možné uplatniť odpočítateľnú čiastku mimo podmienok upravených v článku 17 šiestej smernice.

12. Takýto výklad musí byť zamietnutý. Zo znenia článku 19 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že odpočítateľná čiastka sa uplatňuje za podmienok stanovených v článku 17 ods. 5 prvom pododseku tejto smernice. Odpočítateľnú čiastku preto nemožno od nich oddeliť. Rozsah pôsobnosti článku 19 ods. 1 je obmedzený práve pôsobnosťou článku 17 ods. 5 prvého pododseku, ktorý sa zjavne týka „tovarov a služieb pre potreby daňovníka obe plnenia zahrnuté [tovarov a služieb, ktoré platiteľ dane používa zároveň pri plneniach zahrnutých – *neoficiálny preklad*] v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty, a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná“. (3)

13. Navyše tento výklad protirečí duchu harmonizovaného systému DPH, ako bol definovaný judikatúrou Spoločenstva. Ustálilo sa, že „v prípade absencie ustanovení umožňujúcich členským štátom obmedziť právo platiteľov dane na odpočet uplatňuje sa toto právo bezprostredne na všetky dane, ktoré zahŕňajú plnenia vykonané na vstupe.... Z toho vyplýva, že výnimky sú prípustné len v prípadoch výslovne stanovených v smernici“. (4) Uplatnenie odpočítateľnej čiastky na všetkých platiteľov dane, ktorí získajú dotácie, však vedie k takému obmedzeniu práva na odpočet, ktoré prekračuje hranicu prípadov stanovených v smernici.

14. Španielske kráľovstvo sa napriek tomu domnieva, že jeho výklad je spravodlivejší a tiež vhodnejší na účely podpory rovnosti podmienok hospodárskej súťaže medzi hospodárskymi subjektami. Systém, ktorý navrhuje Komisia, je v rozpore so spravodlivosťou, keďže toto obmedzenie práva na odpočet sa týka len zmiešané zdaňovaných platiteľov dane, kým na celkovo zdaňovaných platiteľov dane, ktorí získajú rovnaký typ dotácie, sa toto obmedzenie nevzťahuje. Okrem toho tento systém podporuje narušenia hospodárskej súťaže, keďže priznáva ďalšie výhody dotovaným platiteľom dane.

15. Tieto tvrdenia nemožno prijať. Po prvé je vhodné pripomenúť, ako to urobila Komisia, že v zmysle článku 19 šiestej smernice zahrnutie dotácií, ktoré priamo nesúvisia s cenou, do odpočítateľnej čiastky je len možnosťou, ktorú smernica poskytuje členským štátom. Španielske kráľovstvo mohlo nevyužiť toto ustanovenie a vyhnúť sa tak nepriaznivým následkom, ktoré podľa jeho tvrdenia prináša. Po druhé je nepochybné, že táto možnosť bola do šiestej smernice zahrnutá s cieľom vyhnúť sa situácii, v ktorej by dotovaný subjekt, ktorého poslaním nie je vykonávať zdaniteľné plnenia, mohol na základe výlučne symbolickej zdaniteľnej činnosti získať vrátenie DPH. Táto možnosť je stanovená s týmto cieľom a nemožno ju rozšíriť alebo použiť ako všeobecný mechanizmus určený na vyrovnanie podmienok hospodárskej súťaže medzi platiteľmi

dane. Okrem toho je pravdepodobné, že členské štáty majú k dispozícii mnoho iných prostriedkov na obnovenie riadnych podmienok hospodárskej súťaže medzi dotovanými a nedotovanými platiteľmi dane.

16. V každom prípade vnútroštátnym orgánom neprináleží meniť zmysel jasného textu. Ustanovenia článku 17 šiestej smernice presne vyjadrujú podmienky vzniku a rozsahu práva na odpočet, ako aj podmienok jeho obmedzenia. Ako už Súdny dvor vyhlásil, „neprenechávajú členským štátom žiadnu mieru voľnej úvahy v súvislosti s ich implementáciou“. (5) Za týchto okolností je dôležité, aby sa obmedzenia práva na odpočet uplatňovali rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch. (6)

B – O súlade článku 104 zákona o DPH so šiestou smernicou

17. Sporné ustanovenie pozostáva z obmedzenia práva na odpočet určitých dotovaných platiteľov dane jednoduchým znížením sumy odpočtu splatnej DPH.

18. Zdá sa byť nepochybné, že takéto ustanovenie nie je v súlade so znením šiestej smernice.

19. Ako vyplýva z predchádzajúcich vysvetlení, podľa článkov 17 a 19 šiestej smernice sa obmedzenie práva na odpočet z dôvodu poskytnutia dotácií, ktoré priamo nesúvisia s cenou, vzťahuje len na zmiešané zdaňované platiteľov dane a môžu byť v súvislosti s nimi vykonané len podľa spôsobu stanovenia odpočítateľnej čiastky, definovanom v článku 19. V tejto súvislosti umožňuje zákon o DPH dvojaké rozšírenie: na jednej strane rozširuje obmedzenie na platiteľov dane, ktorí mu nepodliehajú, a na druhej strane na platiteľov dane, ktorí mu podliehajú, stanovuje obmedzenie, ktoré prekračuje rámec spôsobov stanovenia odpočítateľnej čiastky určených šiestou smernicou.

20. Pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry sú „výnimky z práva na odpočet dovolené len v prípadoch, ktoré sú výslovne stanovené v smernici“. (7)

21. Španielske kráľovstvo v tejto súvislosti opakuje svoje tvrdenia založené na hospodárskej spravodlivosti a potrebe vyhnúť sa narušeniu hospodárskej súťaže. Súdny dvor však už pripomenul, že aj keď režim odpočítateľnosti DPH prijatý zákonodarcom Spoločenstva nie je dokonalý, nie je možné z neho robiť výnimky alebo sa od neho odchyľovať. (8) To isté platí o režime obmedzenia práva na odpočet. Členské štáty nemôžu vytvárať iné obmedzenia, ako sú tie, ktoré sú ustanovené v smernici, aj keby sa takéto obmedzenia v určitých situáciách mohli zdať ako ekonomicky odôvodnené. (9) Iný prístup by vytváral prekážky cieľu harmonizácie, ktorý sleduje šiesta smernica.

III – časový účinok rozsudku o nesplnení povinnosti

22. Španielske kráľovstvo subsidiárne navrhuje, aby Súdny dvor v prípade, že určí, že došlo k nesplneniu povinnosti, obmedzil časový účinok svojho rozsudku.

23. Je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor môže dospieť k rozhodnutiu o obmedzení budúcich účinkov svojich rozsudkov len za osobitných okolností, na základe všeobecnej zásady právnej istoty, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou právneho poriadku Spoločenstva. Takáto možnosť, zvyčajne uplatňovaná pri prejudiciálnych otázkach, nebola v súvislosti s rozsudkom na základe článku 226 ES vylúčená. (10)

24. Ďalej je potrebné určiť, že štátne orgány dospeli k prijatiu právnej úpravy, alebo ku konaniu v rozpore s právom Spoločenstva z dôvodu objektívnej a významnej neistoty v súvislosti s pôsobnosťou dotknutých ustanovení Spoločenstva. (11) V tomto prípade je však zjavné, že

relevantné ustanovenia práva Spoločenstva nevyvolávajú žiadnu pochybnosť, pokiaľ ide o ich výklad. Španielske kráľovstvo si muselo byť vedomé toho, že jeho právna úprava je v rozpore s ustanoveniami šiestej smernice.

25. Je preto potrebné zamietnuť návrh na obmedzenie časového úinku rozsudku, ktorý má byť vyhlásený.

IV – Návrh

26. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor určil, že:

Španielske kráľovstvo si tým, že obmedzilo právo na odpodanie z pridanej hodnoty za podmienok stanovených v článku 102 ods. 1 a článku 104 ods. 2 zákona č. 37/1992 o dani z pridanej hodnoty z 28. decembra 1992 v znení zákona č. 66/1997 z 30. decembra, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 17 a 19 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.

1 – Jazyk prednesu: portugalčina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – Poznamenávam, že Conseil d'État (Francúzsko) rozhodol, že odpodátateľná čiastka DPH zahŕňajúca získané dotácie sa pri aplikácii vnútroštátneho práva v súlade s právom Spoločenstva, uplatňuje len na platiteľov dane, ktorí zároveň vykonávajú plnenia, ktoré zakladajú práva na odpodatie, a zároveň plnenia, ktoré nezakladajú takéto právo (rozhodnutie z 26. novembra 1999, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez Marcillac, prijaté na základe návrhov vládneho komisára pána Courtial).

4 – Rozsudky z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 16; zo 6. júla 1995, BP Supergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 27, a z 21. septembra 1998, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, bod 17.

5 – Rozsudok BP Supergaz, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 35.

6 – Rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 17.

7 – Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 4.

8 – Rozsudok z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko, C-338/98, Zb. s. I-8265, body 55 a 56.

9 – Pozri analogicky návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Sir Gordon Slynn vo veci Komisia/Francúzsko, už citovanej v poznámke pod čiarou 4, Zb. s. 4811.

10 – Pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. marca 2002, Komisia/Grécko, C-426/98, Zb. s. I-2793, a z 12. septembra 2000, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355.

11 – Pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 92.