

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 10. března 2005 (1)

Věc C-243/03

Komise Evropských společenství

proti

Francouzské republice

„DPH – Omezení nároku na odpot – Vybavení financované prostřednictvím dotací“

1. Touto žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Francouzská republika tím, že zavedla zvláštní pravidlo, které omezuje odpotitelnost daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vztahující se na koupi vybavení z důvodu jeho financování prostřednictvím dotací, nesplnila povinnosti, které pro ni 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2) (dále jen „šestá směrnice“).

I – Právní rámec a postup před zahájením soudního řízení

2. Soudní dvůr je opřít vyzván v této věci k tomu, aby rozhodl o slučitelnosti francouzských právních předpisů ohledně omezení nároku na odpot DPH s relevantními ustanoveními šesté směrnice(3).

A – Právní předpisy Společenství

3. První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu(4) stanoví ve svém článku 2, že „[s]polečný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen. Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky [...]“.

4. Článek 17 šesté směrnice se týká vzniku a rozsahu nároku na odpot dan. Jeho odstavec 2 zavádí obecnou zásadu, podle které „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných pln, je osoba povinná k dani oprávněna odpot od dan, kterou je povinná odvést [...] da z pídane 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 [...]“(5).

5. Případy osob povinných k dani, které uskutečují jak zdanitelná pln, tak pln osvobozená od DPH, jsou upraveny v čl. 17 odst. 5 následovně:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro pln, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je da z pídane hodnoty odpotitelná, tak i pro pln, u nichž da z pídane hodnoty odpotitelná není, je odpotitelný jen podíl dan z pídane hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu pln.“

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna pln uskutečovaná osobou povinnou k dani“.

6. Článek 19 odst. 1 též směrnice stanoví způsob výpočtu odpotitelného podílu následovně:

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

- v čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k pln, u nichž je da z pídane hodnoty odpotitelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez dan z pídane hodnoty,
 - ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k pln zahrnutým do čitatele a pln, u nichž není da z pídane hodnoty odpotitelná, bez dan z pídane 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)“.

7. Článek 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví, že u pln v tuzemsku je základem dan:

„při dodání zboží a poskytování služeb [...] vše, co představuje protipln, 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“.

B – Vnitrostátní právní předpisy

8. Ustanovení francouzského práva, jejichž služitelnost s jednotnými pravidly šesté směrnice napadá Komise, vyplývají ze správního pokynu Útvaru pro daňové právní předpisy (dále jen „pokyn“) ze dne 8. září 1994.

9. Bod 151 tohoto pokynu, který je součástí hlavy 2 nazvané „Pravidla vztahující se na osoby povinné k dani, které neuskutečují výlučnou pln, u nichž mají nárok na odpot“ knihy 2 upravující nárok na odpot, stanoví, že „[d]a z investic financovaných prostřednictvím dotace může být odpotena za obvyklých podmínek, pokud osoba povinná k dani zahrne do ceny svých pln dotace na odpisy majetku financovaného zcela nebo zčásti prostřednictvím této dotace. Pokud se ukáže, že podmínka, aby se odpisy tohoto majetku promítly do ceny, není dodržena, DPH z tohoto majetku nemůže být odpotena, pokud jde o podíl částky financované prostřednictvím dotace na vybavení“.

10. Bod 150 též hlavy II definuje dotace na vybavení jako „nezdanitelné dotace, které jsou v

okamžiku jejich poskytnutí přiděleny na financování určitého investičního majetku“.

C – Postup před zahájením soudního řízení

11. Komise v souvislosti se stížností, která jí byla předložena ohledně sporu týkajícího se francouzské osoby povinné k dani, které byl prominut dluh, usoudila, že Francie porušila čl. 17 odst. 2 a 5, jakož i článek 19 šesté směrnice, neboť systém zavedený pokynem pro dotace na vybavení omezuje nárok na odpočet za podmínek, které nejsou stanoveny šestou směrnicí. Francouzské vládě byla dne 23. dubna 2001 zaslána výzva dopisem. Vzhledem k tomu, že na tuto výzvu ve stanovené lhůtě neodpověděla, Komise vydala dne 21. prosince 2001 odvodné stanovisko. Odpověď francouzské vlády ze dne 7. ledna 2002 na výzvu dopisem došla Komisi dne 14. ledna 2002, tedy po zaslání odvodného stanoviska.

12. Komise vydala dne 26. června 2002 doplňující stanovisko, v němž zohlednila toto vyjádření. Francouzská vláda odpověděla na toto doplňující stanovisko dopisem ze dne 21. srpna 2002, ve kterém napadla opodstatnost výtky Komise a tvrdila, že jí nemůže být vytýkáno žádné nesplnění povinnosti v souvislosti s články 17 a 19 šesté směrnice. Komise nesdělila tento postoj a rozhodla se podat k Soudnímu dvoru projednávanou žalobu.

II – Analýza

13. Z článku 17 šesté směrnice jasně vyplývá, že jedinou podmínkou toho, aby mohla osoba povinná k dani odpočíst DPH, je použití zboží pro účely jejích zdanitelných plnění. Sporné francouzské ustanovení přidává podmínku odpočitatelnosti DPH vztahující se na koupi vybavení financovaného prostřednictvím dotací, a sice to, že osoba povinná k dani zahrne do ceny svých plnění na výstupu dotace na odpisy tohoto dotovaného vybavení. Šestá směrnice nic takového nestanoví. Převod prostředků, které byly použity k pořízení majetku, nebo způsob výpočtu cen uplatněných osobou povinnou k dani jsou harmonizovanému systému DPH cizí.

14. Není zjevně pochyb, že taková podmínka promítnutí odpisů tohoto majetku do ceny skutečně omezuje nárok na odpočet u některých osob povinných k dani, jež jsou příjemci dotací, a je neslučitelná se znáním šesté směrnice.

15. V tomto ohledu podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že „při neexistenci jakýchkoliv ustanovení, umožňujících členským státům omezit nárok na odpočet priznaný osobám povinným k dani, se tento nárok musí uplatnit okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu. Vzhledem k tomu, že tato omezení je nutné uplatňovat podobně ve všech členských státech, jsou odchylky povoleny pouze v případech výslovně stanovených směrnicí“(6).

16. Jedinými ustanoveními šesté směrnice, která stanoví zohlednění dotací při vyměření DPH, kterou mají zaplatit osoby povinné k dani, jsou čl. 11 A odst. 1 písm. a) a článek 19.

17. S výjimkou těchto ustanovení neumožňuje šestá směrnice žádné omezení nároku na odpočet související s poskytnutím dotací, ať už se má jevit jakkoliv vhodné, nebo hospodářsky odvodné(7).

18. Francouzský zákonodárce místo toho, aby převzal zvláštní způsob omezení týkající se výpočtu podílu stanovený v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, zavedl jiné omezení, které se uplatní dokonce před jakýmkoliv použitím podílu a bez ohledu na něj, a jehož následkem je snížení odpočitatelné částky. Harmonizovaný systém DPH nikde nestanoví jako podmínku odpočitatelnosti DPH zaplacené na vstupu při pořízení vybavení financovaného dotacemi to, že osoba povinná k dani promítne do ceny svých plnění podléhajících DPH na výstupu dotace na

odpisy tohoto majetku a že DPH z tohoto majetku nemůže být odpočtena, pokud jde o podíl částky financované prostřednictvím dotace na vybavení, nebyla-li tato podmínka promítnutí odpisů tohoto majetku do ceny dodržena.

19. Není v cíli vnitrostátních orgánů mít jasný předpis. Ustanovení článku 17 šesté směrnice přesně uvádí podmínky vzniku a rozsah nároku na odpis a podmínky omezení tohoto nároku. Jak již Soudní dvůr měl příležitost prohlásit, „neponechávají členským státům žádný prostor pro uvážení, pokud jde o jejich provedení“ (8). Za těchto podmínek je důležité, aby se omezení nároku na odpis vykládalo striktně (9), což je podstatné pro to, aby mohla být použita jednotně ve všech členských státech. Umožnit každému členskému státu, aby stanovil výjimky a odvodňování, která nejsou upravena v textu, by bylo zcela v rozporu s cílem harmonizace vnitrostátních právních systémů (10).

20. Hlavní argument Francouzské republiky, podle níž tento požadavek na promítnutí odpisů pořízeného majetku do ceny plnění na výstupu představuje pouze provedení obecných podmínek nároku na odpis stanovených v čl. 2 odst. 2 první směrnice, které má podle Francouzské republiky čl. 17 odst. 2 šesté směrnice pouze upravit, nemůže být přijat. Soudní dvůr měl již v rozsudku Komise v. Francie (11) příležitost odmítnout tento argument také v souvislosti s jiným omezením nároku na odpis, které stanovila Francouzská republika, přičemž určil, že článek 2 první směrnice „se totiž omezuje na vyjádření zásady nároku na odpis, jehož režim je upraven výše uvedenými ustanoveními [články 17 a 20] šesté směrnice“ (12).

21. Snaha francouzské vlády o odvodňování, zejména tvrzení, že podmínka promítnutí odpisů tohoto dotovaného majetku do ceny není sama o sobě více nevýhodná, než režim zavedený čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, není relevantní.

22. I kdyby mohla být podmínka promítnutí odpisu považována za obecně přijatelnější a výhodnější pro osoby povinné k dani než možnost omezení poskytnutá členským státům v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, tj. možnost zahrnout dotace na vybavení do jmenovatele podílu, zůstane každopádně jiným omezením, které není stanoveno uvedenou směrnicí. Byla by součástí smyšleného společného systému DPH. Soudnímu dvoru byla předložena otázka slučitelnosti francouzských právních předpisů s jednotným systémem šesté směrnice, a nikoliv slučitelnosti těchto právních předpisů s jiným virtuálním systémem DPH, který by byl případně dokonalejší.

23. Soudní dvůr v této souvislosti upřesnil, že členské státy jsou povinny uplatňovat šestou směrnicí, i když se domnívají, že ji lze zdokonalit. Soudní dvůr tak v rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko (13), rozhodl, že „přestože je pravda, že řešení uložené zněním čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice se může jevit tak, že není zcela v souladu s účelem tohoto ustanovení, jakož i s některými cíli sledovanými šestou směrnicí, jako je daňová neutralita a zabránění dvojímu zdanění, nemění to nic na skutečnosti, že nedojde-li k zásahu zákonodárce Společenství, režim odpisovatelnosti DPH zavedený tímto zákonodárcem tak, jak je vymezen šestou směrnicí, neposkytuje žádný základ pro nárok osoby povinné k dani odečíst DPH [...] ani neumožňuje stanovit případná prováděcí pravidla tohoto nároku“. Tato úvaha platí jak pro případ vnitrostátních právních předpisů, které zavádí režim odpisu výhodnější pro osobu povinnou k dani, tak pro případ právních předpisů, které omezují uznání tohoto nároku v situacích, které nejsou výslovně stanoveny šestou směrnicí.

24. Z výše vyložených důvodů je třeba určit, že Francouzská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z práva Společenství.

III – Závěry

25. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr určil, že:

„Francouzská republika tím, že zavedla zvláštní pravidlo, které omezuje odpočitatelnost daně z přidané hodnoty vztahující se na koupi vybavení z důvodu jeho financování prostřednictvím dotací, nesplnila povinnosti, které pro ni 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.“

1 – Původní jazyk: portugálština.

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

3 – Viz rozsudek ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797).

4 – Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3.

5 – Článek ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

6 – Rozsudek ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (Recueil, s. I-1, bod 16), a výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, body 16 a 17; rozsudky ze dne 11. července 1991, Lennartz (Recueil, s. I-3795, bod 27), a ze dne 6. července 1995, BP Supergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18).

7 – Viz zejména stanovisko generálního advokáta Gordona Slynnna ze dne 25. května 1988 ve výše uvedené věci Komise v. Francie, Recueil, s. 4811, kterým bylo potvrzeno, že „směrnice stanoví některé možnosti [omezení nároku na odpočet] u některých zvláštních hospodářských situací [...] Není možné vytvořit jinou možnost, ať už by se mohla jevit jakkoliv vhodná, nebo hospodářsky odvoditelná. členské státy jsou povinny zvolit jednu z různých možností stanovených směrnicí za účelem dosažení sledovaného výsledku v co největším rozsahu“.

8 – Výše uvedený rozsudek BP Supergaz, bod 35.

9 – Viz zejména stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 30. dubna 1991 ve výše uvedené věci Lennartz, bod 79.

10 – Viz výše bod 15 tohoto stanoviska a uvedená judikatura.

11 – Výše uvedený rozsudek ze dne 21. září 1988.

12 – Tamtéž, bod 23. Viz také stanovisko Gordona Slynnna k téže výše uvedené věci, obsahující tvrzení, že „z toho vyplývá, že členský stát není oprávněn omezit nárok na odpočet v případě, kdy prokáže, že odpočet se vztahuje ke zboží nebo službám, jejichž náklady nejsou promítnuty do ceny plnění podléhajícího dani“.

13 – C-338/98, Recueil, s. I-8265, body 55 a 56.