

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 16. prosince 2004 (1)

Věc C-536/03

António Jorge LDA

proti

Fazenda Pública

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)]

„DPH – Odpočet daně zaplacené na vstupu – činnost v oblasti nemovitostí – Zboží a služby používané zároveň pro zdanitelná plnění a pro plnění osvobozená od daně – Poměrný odpočet daně – Probíhající a nezaplacená plnění“

I – Úvodní poznámky

1. Toto řízení o předběžné otázce se týká výkladu 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“), konkrétně odpočtu daně zaplacené na vstupu. Předběžné otázky se týkají zohlednění dosud probíhajících prací, které nebyly uvedeny dosud na trh a krom toho ani nebyly zaplaceny.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

2. Článek 17 odst. 5 šesté směrnice uvádí ke vzniku nároku práva na odpočet následující:

„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.

Členské státy nicméně mohou:

a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své

innosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;

b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své innosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví;

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpot dan? bu? pro veškeré zboží a služby, nebo pro n?kterou ást;

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpot dan? podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých p?i všech pln?ních tam uvedených;

e) stanovit, že pokud je da? z p?ídané hodnoty, jež není osobou povinnou k dani odpotitelná, zanedbatelná, nep?íhlédne se k ní.“

3. Zn?ní ?látku 19 šesté sm?rnice je následující:

„Vypo?et odpotitelného podílu

1. Podíl odpotitelný podle ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

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

– ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a pln?ním, u nichž není da? z p?ídané hodnoty odpotitelná, bez dan? z p?ídané 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).

Podíl se stanoví ro?n? a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

2. Odchyln? od odstavce 1 se z výpo?tu odpotitelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro pot?eby svého podniku. Rovn?ž se vylučuje výše obratu vztahující se k pln?ním uvedeným v ?l. 13 ?ásti B písm. d), jsou-li to p?íležitostná pln?ní, a dále vztahující se k p?íležitostným operacím s nemovitostmi a p?íležitostným finan?ním operacím. Uplatní-li ?lenské státy možnost volby danou ?l. 20 odst. 5 a nebudou požadovat opravu dan? vzhledem k investičnímu majetku, mohou k prodeji investičního majetku p?íhlédnout p?i výpo?tu odpotitelného podílu.

3. Prozatímním ro?ním podílem je podíl vypo?tený na základ? pln?ní v p?edchozím roce. Neexistují-li pln?ní, z nichž by bylo možné vycházet, nebo jsou-li tato pln?ní svou výší zanedbatelná, odhadne odpotitelný podíl prozatímn? osoba povinná k dani pod dohledem finan?ních orgán? na základ? vlastního výhledu. ?lenské státy mohou nicmén? zachovat stávající p?edpisy.

Odpoty dan? provedené na základ? prozatímního ro?ního podílu se opraví, jakmile se v pr?b?hu následujícího roku stanoví kone?ný podíl. “

B – Vnitrostátní právo

4. P?íslušnými ustanoveními jsou ustanovení Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado(3) (zákon o DPH, dále jen „ZDPH“), zejména ?lánek 23, který upravuje odpot dan? zaplacené na vstupu. Co se tý?e nemovitostí, režim zavedený tímto ?lánekem byl dopln?n ?lánekem 5 na?ízení s mocí zákona p?ijátého pozd?ji.(4) Teprve z vyjád?ení vyplývá, že existuje ješt? další p?edpis(5),

který má vliv na §lánek 23 ZDPH.

5. Podle portugalského práva, tak jak je používáno vnitrostátními daňovými orgány, musí jmenovatel zlomku určující podíl rovněž zahrnovat hodnotu dosud probíhajících prací na konci roku.

III – Skutkový stav, převodní řízení a předběžné otázky

6. Společnost António Jorge Lda (dále jen „António Jorge“) vykonává svou činnost v oblasti stavebnictví, přičemž jejím předmětem podnikání je provádění veřejných a soukromých zakázek, stavebnictví a nákup a prodej nemovitostí a pozemků. António Jorge je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, přičemž je osvobozena od daně z prodeje nemovitostí, avšak nikoli od daně ze stavebních prací.

7. Podle předkládacího usnesení poskytovala António Jorge v letech 1994 až 1997 služby (stavební práce), u nichž byla odpovídatelná DPH, jež byla zaplacená při nabývání a výstavbě (za účelem prodeje), pro něž nebyl odpot možný. Během těchto let se téměř 50 % jejího obrátu týkalo prací spočívajících ve výstavbě nemovitostí, za něž odvedla 5 % DPH a odečetla 16 % nebo 17 %. Pro 20 % svého obrátu odvedla DPH ve výši 16 % nebo 17 %. Zbytek jejího obrátu se týkal plnění, která byla osvobozena od DPH bez možnosti odpotu.

8. Během daňové kontroly zjistily příslušné orgány daňové kontroly kromě jiného následující:

- problémy ohledně všeobecných nákladů, které António Jorge odečetla, aťkoli nákupy byly určeny do oblasti osvobozené od daně i do oblasti podléhající dani;
- nákup nemovitostí spadajících do oblasti podléhající (odpovídatelné) DPH, přičemž část odpisů těchto aktiv byla rozepsána nebo odečtena za účelem výkonu činností osvobozených od daně.

9. Zatímco António Jorge odečetla všeobecné náklady v celé výši, požadovala daňová správa platbu neodpovídatelné části, jakož i úrok z prodlení.

10. Proti těmto platebním výměrům podala António Jorge odvolání.

11. Spor se týká v podstatě výkladu pojmu „plnění“ ve smyslu šesté směrnice, přesněji otázky, zda daňová správa mohla rovněž zohlednit hodnotu dosud probíhajících a nezaplacených prací.

12. Za účelem vyřešení těchto právních problémů spojených s výkladem šesté směrnice položil Supremo Tribunal Administrativo Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

1) V jakém smyslu je třeba vykládat §lánek 19 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 (77/388/EHS)?

2) Je §l. 23 odst. 4 ZDPH slučitelný s výše uvedeným ustanovením, pokud je vykládán v tom smyslu, že jestliže je osoba povinná k dani podnikem, který se věnuje činnosti v oblasti nemovitostí a pracuje ve dvou oborech činnosti, z nichž jedním je výstavba nemovitostí za účelem jejich prodeje (jež je osvobozena od DPH) a druhým jsou stavební práce (podléhající DPH), je nutné pro výpočet procentního odpovídatelného podílu DPH nebo podílu zaplaceného touto osobou povinnou k dani při nabývání zboží a služeb určených pro jednu nebo druhou činnost zahrnout při výpočtu do jmenovatele zlomku vedle ročního obrátu hodnotu prací probíhajících na konci každého roku, které dosud nebyly uvedeny na trh a jejichž hodnota nebyla zcela nebo zčásti vybrána?

3) Nebo musí být vykládán v tom smyslu, že uvedený jmenovatel zahrnuje výlučnou obrát?

IV – K předběžným otázkám

13. S ohledem na obsah a formulaci tří předběžných otázek je namístě přezkoumat jejich přípustnost.

14. Soudní dvůr může podle své ustálené judikatury odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce podané vnitrostátním soudem, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním 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(6).

15. První předběžná otázka obsahuje sice žádost o výklad ustanovení práva Společenství, avšak je formulována tak všeobecně, že není možné dát na ni konkrétní odpověď.

16. Druhá předběžná otázka naopak vznáší problém, na který Soudní dvůr často poukazuje. Předmětem této předběžné otázky je totiž určení, zda vnitrostátní právo a přesněji čl. 23 odst. 4 ZDPH je slučitelné s ustanovením směrnice. Otázky ohledně slučitelnosti vnitrostátního práva s právem Společenství přitom nemohou být předmětem řízení o rozhodnutí o předběžné otázce.

17. Krom toho předkládací usnesení obsahuje pouze nedostačující informace o vnitrostátním právu, zejména co se týče znění článku 23 ZDPH.

18. Je tedy sporné, zda předkládací usnesení vyhovuje požadavkům judikatury Soudního dvora, podle které je třeba dostatečně vylišt vnitrostátní právní rámec, aby Soudní dvůr mohl podat užitečnou odpověď.

19. Soudní dvůr ostatně ve věci týkající se DPH v Portugalsku(7) prohlásil předkládací usnesení za nepřijatelné, mimo jiné z důvodu nedostatečného popisu vnitrostátního práva, i když byla ustanovení vnitrostátního práva uvedena v příloze. V projednávané věci přitom předkládací usnesení neobsahuje ani znění původního předpisu, ani znění následně změněného předpisu.

20. Dalším kritériem přípustnosti předběžných otázek je požadavek, aby informace poskytnuté v předkládacích rozhodnutích umožnily Soudnímu dvoru podat užitečné odpovědi, avšak rovněž dát vládám členských států, jakož i ostatním zúčastněným stranám možnost předložit vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora. Soudnímu dvoru totiž přísluší dbát na to, aby tato možnost byla zachována vzhledem k tomu, že podle výše uvedeného ustanovení jsou zúčastněným stranám oznamována pouze předkládací rozhodnutí(8).

21. Je přitom třeba poukázat na to, že se v projednávané věci i přes význam právní otázky, která je jejím předmětem, nevyjádřil žádný jiný členský stát než dotčený stát. To poukazuje na to, že předkládací usnesení – oznámené ostatním členským státům – neobsahuje dostatek informací.

22. Co se týče třetí předběžné otázky, je namístě podotknout, že se týká zjevně výkladu článku 23 ZDPH, tedy vnitrostátního práva. Podle článku 234 ES je však tento typ žádosti nepřijatelný.

23. Je sporné, zda je možné přeformulovat předběžnou otázku tak, aby se stala přípustnou. Tudíž ji přeformulovat v tom smyslu, že se týká výkladu článku 19 šesté směrnice, zejména pojmu „plnění“.

24. V této souvislosti však vyvstává otázka, zda by se pak nejednalo o žádost o podání

obecného stanoviska. Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž nemůže být tento typ žádosti předmětem řízení o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 234 ES.(9)

25. Pokud mají naproti tomu předběžné otázky vyřešit konkrétní spor před vnitrostátním soudem, je tato žádost rovněž nepřijatelná, jelikož podle ustálené judikatury Soudního dvora v rámci řízení podle článku 234 ES, založeného na oddělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, je pro jakékoli posouzení skutkového stavu příslušný vnitrostátní soud.(10)

26. Soudní dvůr tedy není oprávněn rozhodovat o skutkové podstatě v původním řízení nebo použít na opatření nebo vnitrostátní situace právní normy Společenství, k nimž podal výklad, jelikož tyto otázky spadají do výlučné pravomoci vnitrostátních soudů. Posouzení plnění Antónia Jorge s ohledem na právo DPH tedy vyžaduje posouzení skutkových okolností, které přísluší vnitrostátnímu soudu.(11)

27. Ve světle - popravdě velmi striktního - posouzení podmínek přijatelnosti předběžných otázek je tedy nutno konstatovat, že co se týče této věci – podobně jako při příležitosti předchozí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce téhož vnitrostátního soudu(12) – není žádná z předběžných otázek přijatelná.

V – Závěry

28. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby prohlásil žádost o rozhodnutí o předběžné otázce za nepřijatelnou.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 - Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, několikrát pozmeněné znění.

3 - Nařízení s mocí zákona č. 394/B/84 ze dne 26. prosince 1984 (DR, svazek 1, č. 297).

4 - Nařízení s mocí zákona č. 241/86 ze dne 20. srpna 1986 (DR, svazek 1, č. 190).

5 - Nařízení s mocí zákona č. 195/89 ze dne 20. července 1989.

6 - Viz např. rozsudky ze dne 13. března 2001, PreussenElektra (C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 39), ze dne 22. ledna 2002, Canal Satellite Digital (C-390/99, Recueil, s. I-607, bod 19), ze dne 27. února 2003, Adolf Truley (C-373/00, Recueil, s. I-1931, body 22 a násl.), a ze dne 5. února 2004, Schneider (C-380/01, Recueil, s. I-1389, bod 22).

7 - Usnesení ze dne 11. července 2001, Caves Costa Verde, (C-154/01, nezveřejněné, Úč. vst. C 289, s. 8).

8 - Rozsudek ze dne 1. dubna 1982, Holdijk a další (141/81 až 143/81, Recueil, s. 1299, bod 6), a usnesení ze dne 23. března 1995, Saddik (C-458/93, Recueil, s. I-511, bod 13), a ze dne 28. června 2000, Laguillaumie (C-116/00, Recueil, s. I-4979, bod 24).

9 - Rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman a další (C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 60), ze dne 10. prosince 2002, Der Weduwe (C-153/00, Recueil, s. I-11319, bod 32), ze dne 21. ledna 2003, Bacardi-Martini a Cellier des Dauphins (C-318/00, Recueil, s. I-905, bod 42), a ze dne 12. června 2003, Schmidberger (C-112/00, Recueil, s. I-5659, bod 32).

10 - Rozsudky ze dne 15. listopadu 1979, Denkavit Futtermittel (36/79, Recueil, s. 3439, bod 12), ze dne 5. října 1999, Lirussi a Bizzaro (C-175/98 a C 177/98, Recueil, s. I-6881, bod 37), ze dne 22. června 2000, Fornasar a další (C-318/98, Recueil, s. I-4785, bod 31), a ze dne 16. října 2003,

Traunfellner (C-421/01, Recueil, s. I-11941, body 21 a násl.).

11 - Rozsudek ze dne 4. prosince 2003, EVN a Wienstrom, (C-448/01, Recueil, s. I-14527, bod 59).

12 - K nepřípustnosti viz rovněž usnesení ze dne 22. listopadu 2001, DAFSE v. Partex (C-223/00, nezveřejněné, Úř. věst. 2002, C 84, s. 32).