

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 10. března 2005¹

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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně² („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:

– v čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je

1 – Původní jazyk: portugalsština.

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

daň z přidané hodnoty odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez daně z přidané hodnoty,

B – *Vnitrostátní právní předpisy*

- ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpočitatelná, bez daně z přidané 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).“

5. Ze spisu vyplývá, že španělský zákon č. 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 o dani z přidané hodnoty byl změněn zákonem č. 66/1997 ze dne 30. prosince 1997 (dále jen „zákon o DPH“) za účelem zavedení určitých omezení odpočitatelnosti DPH odváděné podnikateli nebo osobami samostatně výdělečně činnými využívajícími dotace, které jsou určeny na financování jejich obchodní nebo profesní činnosti a které nejsou součástí daňového základu zdanitelných plnění.

6. Článek 102 odst. 1 tohoto zákona napříště stanoví:

4. Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví, že, pokud jde o plnění uskutečněná v tuzemsku, je základem daně:

„Pravidlo podílu se použije, pokud osoba povinná k dani při výkonu své obchodní nebo profesní činnosti dodává zboží nebo poskytuje služby, s nimiž je spojen vznik nároku na odpočet, společně s jinými plněními stejné povahy, které ke vzniku takového nároku nevedou.“

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

Pravidlo podílu se použije rovněž tehdy, pokud osoba povinná k dani přijímá dotace, které podle čl. 78 odst. 2 bodu 3 tohoto zákona nejsou součástí základu daně, pokud jsou určeny na financování obchodních nebo profesních činností osoby povinné k dani.“

7. Podle čl. 104 odst. 2 téhož zákona:

nicí tím, že ponechalo v účinnosti uvedená ustanovení článků 102 a 104 zákona o DPH. Dopisem ze dne 20. září 2002 Španělské království částečně odůvodnilo zachování svých právních předpisů. V důsledku toho Komise podala projednávanou žalobu.

„Kapitálové dotace jsou zahrnuty do jmenovatele podílu, ale mohou být započteny po pětinach do daňového období, v průběhu kterého byly obdrženy, a čtyř období následujících. Nicméně kapitálové dotace poskytnuté na financování nákupu určitého zboží nebo služeb nabytých v rámci zdanitelných plnění, která nejsou osvobozena od DPH, sníží výlučně výši odpočtu DPH splatné nebo odvedené za tato plnění právě v tom rozsahu, v němž přispívají k jejich financování.“

II – Rozbor

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

C – Postup před zahájením soudního řízení

8. Dne 21. května 1999 Komise Evropských společenství zaslala Španělskému království dopis, ve kterém jej požádala o informace týkající se výkladu článku 104 španělského zákona o DPH. Španělské království na tento dopis odpovědělo dopisem Generálního ředitelství pro daně Ministerstva hospodářství a financí ze dne 14. června 1999. Jelikož Komise nebyla spokojena s odpověďmi poskytnutými španělskými orgány, zaslala jim dne 20. dubna 2001 výzvu dopisem a poté, dne 27. června 2002, odůvodněné stanovisko. V těchto jednotlivých aktech Komise Španělskému království vytkla, že nedodrželo povinnosti uložené šestou směr-

9. Dotčené ustanovení má za výsledek omezení nároku na odpočet vůči 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 téže 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,

kteřá ke vzniku nároku nevedou. Podíl se proto nepoužije na osoby „plně“ povinné k dani, které provádějí pouze plnění vedoucí ke vzniku nároku.

11. Španělská vláda nicméně tvrdí, že článek 19 šesté směrnice může být předmětem 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 téže směrnice. Proto od nich nemůže být oddělen. Jeho působnost je omezena právě 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 se daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není“³.

3 — Je třeba poznamenat, že Conseil d'État (Francie) rozhodl v tom smyslu, že odpočitatelný 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 odpočet, tak plnění, která ke vzniku nároku na odpočet 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).

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 vůči všem daním zatěžujícím plnění na vstupu [...] V důsledku toho jsou odchylky povolené pouze v případech výslovně stanovených směrnicí“^{4c}. Použití podíl na všechny osoby povinné k dani, které přijímají dotace, přitom znamená právě omezení nároku na odpočet mimo případy stanovené směrnicí.

14. Španělské království nicméně předestírá, 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 plně 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 přijímajícím dotace.

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).

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 členskými státy. 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 vyrovnání 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 věcí vnitrostátních prováděcích orgánů měnit 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 provedení⁵. Za těchto podmínek je důležité, aby se omezení nároku na odpočet používalo jednotně ve všech členských státech⁶.

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

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.

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 „odchylky [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 narušení hospodářské soutěže. Soudní dvůr měl nicméně příležitost připomenout, že ačkoli režim odpočitatelnosti DPH zavedený zákonodárcem Společenství není dokonalý, nemůže nicméně existovat možnost stanovit odchylky nebo jej nedodržovat⁸. 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 odůvodněná⁹. Jiným rozhodnutím by byl zasažen cíl harmonizace sledovaný šestou směrnicí.

III – K časovým účinkům rozsudku v řízení o nesplnění povinnosti

22. Španělské království podpůrně navrhuje, aby Soudní dvůr v případě, že určí, že došlo k nesplnění povinnosti, omezil časové účinky 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 účinky svých rozsudků v budoucnu. Taková možnost, v zásadě používaná v oblasti předběžných otázek, nebyla vyloučena, pokud jde o rozsudek vydaný na základě článku 226 ES¹⁰.

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 Společenství¹¹.

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 obdobně 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.

V projednávané věci je však patrné, že relevantní ustanovení práva Společenství neponechávají žádnou pochybnost, pokud jde o jejich správný výklad. Španělské království nemohlo nevědět, že jeho právní úprava byla v rozporu s ustanoveními šesté směrnice.

25. Je proto namístě zamítnout návrh směřující 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 odpočet daně 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.“