

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

26. května 2005 *

Ve věci C-536/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 26. listopadu 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 22. prosince 2003, v řízení:

António Jorge L^{da}

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodaj),
J. Makarczyk, P. Küris a G. Arestis, soudci,

* Jednací jazyk: portugalská.

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Portugalskou republiku L. Fernandesem, jako zmocněncem,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. M. Alves Vieira, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. prosince 2004,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 19 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), pokud jde o určení rozsahu nároku na odpočet daně odvedené na vstupu při výkonu činnosti v oblasti výstavby nemovitostí.

- 2 Žádost byla podána v rámci žaloby podané u Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) Portugalské republiky společností António Jorge L^{da} proti portugalským orgánům ohledně výzvy k doplatku daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a úroků z prodlení za roky 1994 až 1997.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 10 šesté směrnice zní takto:

„1. a) „Uskutečněním zdanitelného plnění“ se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.

b) „Daňovou povinností“ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. [...]

Má-li však být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

- 4 Článek 17 šesté směrnice, nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

[...]

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.“

- 5 Tento čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec rovněž členským státům umožňuje oprávnit nebo zavázat osoby povinné k dani, aby použily jiná kritéria než kritérium uvedené v článku 19.
- 6 Článek 19 šesté směrnice zní takto:

„Výpočet odpočitatelného podílu

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

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

2. Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vylučuje výše obratu vztahující se k plněním uvedeným v čl. 13 části B písm. d), jsou-li to příležitostná plnění, a dále vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím. [...]“

Vnitrostátní právní úprava

- 7 Daň z přidané hodnoty je v Portugalsku upravena zákoníkem o DPH (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dále jen „ZDPH“) schváleným nařízením s mocí zákona č. 394B/84 ze dne 26. prosince 1984 (*Diário da República*, 1. série, č. 297).

- 8 Článek 23 ZDPH zní takto:

„1. Pokud osoba podléhající dani při výkonu své činnosti provádí převody zboží a poskytování služeb, u jejichž části není daň odpočitatelná, je nabývací daň odpočitatelná pouze podle procentního podílu odpovídajícího roční částce plnění, u nichž je daň odpočitatelná.

2. Bez ohledu na ustanovení předchozího odstavce může osoba povinná k dani provést odpočet podle skutečného určení veškerého použitého zboží a služeb nebo jejich částí, aniž by byla dotčena skutečnost, že jí generální ředitel pro daně uloží zvláštní podmínky nebo zastaví tento postup v případě zjištění, že zdanění bylo podstatně zkresleno.

3. Daňová správa může osobě povinné k dani uložit, aby jednala v souladu s předchozím odstavcem:

a) pokud vykonává různé hospodářské činnosti;

b) pokud použitím postupu uvedeného v odstavci 1 bude zdanění podstatně zkresleno.

4. Procentní odpočitatelný podíl uvedený v odstavci 1 je dán zlomkem, v jehož čitateli je roční částka převodů zboží a poskytování služeb, u nichž je daň odpočitatelná, provedených osobou povinnou k dani podle článku 19 a čl. 20 odst. 1 bez daně, a ve jmenovateli roční částka všech plnění uskutečněných osobou povinnou k dani bez daně, včetně plnění osvobozených od daně nebo plnění, na která se daň nevztahuje, zejména dotace nepodléhající dani s výjimkou podpor pro zařízení.

5. Převody nemovitých aktiv, která byla použita v rámci činnosti podniku, a operace v oblasti nemovitostí a finanční operace mající příležitostný charakter ve vztahu k činnosti vykonávané osobou povinnou k dani však nejsou pro účely výpočtu uvedeného v předchozím odstavci zahrnuty [...]"

- 9 Nařízení s mocí zákona č. 241/86 ze dne 20. srpna 1986 (*Diário da República*, 1. série, č. 190) později doplnilo režim obsažený v ZDPH, pokud jde o činnost dodávek nemovitostí.

- 10 Článek 5 tohoto nařízení s mocí zákona zní takto:

„1. Odpočet daně související s každou nemovitostí nebo samostatnou částí se provede podle metody skutečného určení veškerého použitého zboží a všech použitých služeb v souladu s ustanoveními čl. 23 odst. 2 [ZDPH].

2. Pokud generální ředitelství přímých a nepřímých daní rozhodne o nepřiměřenosti kritérií pro odpočet použitých pro skutečné určení, stanoví jiná kritéria a informuje daňového poplatníka s udáním důvodů rozhodnutí.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 11 Společnost António Jorge L^{da} (dále jen „António Jorge“), jejíž sídlo je v Santarém (Portugalsko), podala u Supremo Tribunal Administrativo opravný prostředek proti rozsudku Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (daňový soud prvního stupně v Santarém), který částečně vyhověl žalobě podané proti výzvě k doplatku daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a úroků z prodlení za roky 1994 až 1997.
- 12 Skutkový stav, jak byl vyložen v rozsudku prvního stupně, je následující:

„1. V letech 1994 až 1997 [...] podléhala [António Jorge] dani právnických osob (obecnému režimu) a byla pro účely DPH zařazena do běžného režimu [...].

2. Podle úředního příkazu č. 9097 ze dne 5. září 1996 [...] byla [António Jorge] podrobena daňové kontrole, v jejímž důsledku byla dne 26. června 1997 vypracována zpráva, která je připojena [...] [ke spisu v původním řízení].

3. V důsledku této zprávy dospěly orgány daňové kontroly okresu Santarém, pokud jde o DPH, k tomuto závěru:

- je obtížné přesně určit výši daně, která byla neoprávněně odečtena z titulu ‚všeobecných nákladů‘, neboť je žalobkyně odečetla v plném rozsahu, ačkoli její nákupy byly určeny do oblasti osvobozené od daně i do oblasti podléhající dani;
- dlouhodobá aktiva byla při nákupu považována za aktiva určená do oblasti podléhající (odpočitatelné) DPH, přičemž část odpisů těchto aktiv byla rozepsána nebo odečtena za účelem výkonu činností osvobozených od daně.

[...]

4. S ohledem na to, co bylo konstatováno a vyloženo v bodě 3, stanovil [...] znalec, který provedl kontrolu, výši DPH, která byla podle jeho názoru neoprávněně odečtena [...] [António Jorge] v rozporu s článkem 23 [ZDPH], na základě ‚dokumentů, které neodpovídají požadavkům právních předpisů‘, jakož i výši daně, která nebyla odvedena.

[...]

8. V letech 1994 až 1997 [...] poskytovala [António Jorge] služby (stavební práce), u nichž byla odpočitatelná DPH, jež byla zaplacená při nabývání a výstavbě za účelem prodeje podléhajícím sís [daň z nabytí nemovitosti, dnes zrušená], pro něž nebyl odpočet možný.

9. V těchto letech se téměř 50 % jejího obratu týkalo stavebních prací na nemovitostech určených bytovým sdružením a územně správním celkům, za něž odvedla 5 % DPH a odečetla 17 % (16 % v roce 1994), zatímco pro téměř 20 % svého obratu odvedla DPH ve výši 17 % (16 % v roce 1994), přičemž zbytek se týkal plnění podléhajících sís, která byla osvobozena od DPH bez možnosti odpočtu.“

- 13 António Jorge vznesla na podporu své žaloby před Supremo Tribunal Administrativo otázku ohledně výkladu článku 19 šesté směrnice.
- 14 Za těchto podmínek se tento soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

2) Je čl. 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 odpočitatelného 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 obratu 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 výlučně obrat?“

K předběžným otázkám

K formulaci otázek

- ¹⁵ S ohledem na znění otázek položených postupujícím soudem je třeba nejprve připomenout, že Soudní dvůr sice nemá podle článku 234 ES pravomoc použít pravidlo Společenství na konkrétní případ a tedy kvalifikovat ustanovení vnitrostátního práva s ohledem na toto pravidlo, může však v rámci spolupráce mezi soudy zavedené tímto článkem poskytnout vnitrostátnímu soudu na základě spisu výklad práva Společenství, který může být užitečný při posouzení účinků ustanovení (viz rozsudek ze dne 20. dubna 1988, Bekaert, 204/87, Recueil, s. 2029, bod 5).

- 16 Soudnímu dvoru je v případě otázek, jež jsou případně formulovány nepřesně nebo které překračují rámec oprávnění svěřený mu článkem 234 ES, v tomto ohledu vyhrazeno vyjmout ze všech poznatků poskytnutých vnitrostátním soudem a zejména z odůvodnění postupujícího aktu prvky práva Společenství, které s přihlédnutím k předmětu sporu vyžadují výklad (viz rozsudek ze dne 17. června 1997, Codiesel, C-105/96, Recueil, s. I-3465, bod 13).
- 17 Z odůvodnění postupujícího rozhodnutí vyplývá, že Supremo Tribunal Administrativo žádá Soudní dvůr o výklad čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, a konkrétněji pokládá otázku, zda „pokud 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 odpočitatelného podílu DPH nebo podílu zaplaceného touto osobou povinnou k dani při nabývání věcí 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 v plném rozsahu nebo zčásti vybrána“.
- 18 Postupující soud tedy chce vědět, zda je třeba pro použití článku 19 šesté směrnice, a konkrétněji pro výpočet zlomku umožňujícího získat odpočitatelný podíl upravený v článku 17 téže směrnice, zahrnout do jmenovatele hodnotu prací probíhajících na konci každého roku, které dosud nebyly uvedeny na trh a jejichž hodnota dosud nebyla osobou povinnou k dani vybrána, či nikoliv.

Vyřádění předložená Soudnímu dvoru

- 19 Komise Evropských společenství a portugalská vláda tvrdí, že výklad pravidla vnitrostátního práva, který vede k zahrnutí hodnoty probíhajících prací prováděných osobou povinnou k dani při výkonu činnosti v oblasti stavebnictví do jmenovatele zlomku pro výpočet odpočitatelného podílu, není slučitelný s článkem 19 šesté směrnice, neboť tyto práce neodpovídají převodům zboží nebo poskytování služeb již provedených osobou povinnou k dani nebo jiným situacím určujícím existenci zdanitelného plnění nebo daňové povinnosti.
- 20 Portugalská vláda nicméně upřesňuje, že přijetí kritéria vnitrostátními orgány, které umožňuje stanovit rozsah činnosti podniku s přihlédnutím k rozmanitosti výroby nebo hodnotě probíhajících prací v závislosti na jejich skutečném určení, je možné podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce uvedené směrnice. Komise za sebe uvádí možnost pozdějších úprav v souladu s článkem 20 téže směrnice.

Závěry Soudního dvora

- 21 Úvodem je třeba připomenout, že jak již Soudní dvůr rozhodl, režim odpočtů má podnikatele zcela zbavit břemene splatné DPH nebo DPH odvedené v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zajišťuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností, bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností, za podmínky, že posledně uvedené činnosti samy o sobě zásadně podléhají DPH (rozsudky ze dne 8. června 2000,

Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 19, a ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24).

- 22 Z postupujícího rozhodnutí vyplývá, že António Jorge poskytuje v rámci své hospodářské činnosti služby odpovídající pracím ve stavebnictví podléhající DPH podle čl. 2 odst. 1 a článku 6 šesté směrnice. Tato společnost rovněž provádí převody nemovitostí, které podléhají DPH podle čl. 2 odst. 1 a článku 5 této směrnice, ale jsou od ní osvobozeny podle čl. 28 odst. 3 písm. b) a přílohy F bodu 16 této směrnice.
- 23 Jelikož se nejedná o příležitostná plnění uvedená v čl. 19 odst. 2 druhé větě uvedené směrnice, která jsou vyloučena z výpočtu odpočitatelného podílu upraveného v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci téže směrnice, je třeba určit, která plnění musejí být při výpočtu tohoto podílu zohledněna.
- 24 Článek 17 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že nárok na odpočet vzniká v okamžiku, kdy vznikne daňová povinnost k odpočitatelné dani. Článek 10 odst. 2 téže směrnice stanoví, že se tak stane dodáním zboží nebo poskytnutím služby (rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 36). Je třeba připomenout, že čl. 10 odst. 1 písm. b) šesté směrnice definuje daňovou povinnost jako „povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka“.
- 25 Z toho plyne, že v systému šesté směrnice je uskutečnění zdanitelného plnění, jeho daňová povinnost a možnost odpočtu spojena se skutečným provedením dodávky nebo poskytnutím služeb s výjimkou případů zálohových plateb, kdy daňová povinnost vzniká převzetím platby. Článek 19 odst. 1 neobsahuje žádnou zmínku

vylučující použití tohoto obecného pravidla pro výpočet odpočitatelného podílu a ve znění tohoto ustanovení nic nenasvědčuje tomu, že by tento systém obsahoval odchylku, pokud jde o zohlednění dosud neprovedených plnění kromě těch, jež jsou spojeny s platbou záloh nebo zúčtováním prací ve jmenovateli zlomku pro výpočet podílu.

- 26 Z tohoto pohledu je v rozporu s tímto systémem připustit, že by určení oblasti odpočtu mohlo zohlednit dosud neprovedená plnění, k jejichž budoucímu uskutečnění nemusí dojít, zatímco uskutečnění zdanitelného plnění, a tedy i nárok na odpočet závisejí na skutečném provedení plnění. Jelikož přitom probíhající práce nebyly osobou povinnou k dani fakturovány nebo nedošlo k jejich zúčtování ani k platbě zálohy, nepředstavují převody zboží nebo poskytování služeb již uskutečněné touto osobou, ani jinou situaci představující uskutečnění zdanitelného plnění a daňovou povinnost. Nemohou tedy být začleněny do jmenovatele zlomku uvedeného v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice pro výpočet odpočitatelného podílu.

- 27 Na otázky položené postupujícím soudem je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 19 odst. 1 šesté směrnice brání tomu, aby hodnota probíhajících prací prováděných osobou povinnou k dani při výkonu činnosti v oblasti stavebnictví byla zahrnuta do jmenovatele zlomku pro výpočet odpočitatelného podílu, pokud tato hodnota neodpovídá převodům zboží nebo poskytování služeb, které již provedla nebo které jsou spojeny s vyúčtováním prací nebo převzetím zálohy.

K nákladům řízení

- 28 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před postupujícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 19 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, brání tomu, aby hodnota probíhajících prací prováděných osobou povinnou k dani při výkonu činnosti v oblasti stavebnictví byla zahrnuta do jmenovatele zlomku pro výpočet odpočitatelného podílu, pokud tato hodnota neodpovídá převodům zboží nebo poskytování služeb, které již provedla nebo které jsou spojeny s vyúčtováním prací nebo převzetím zálohy.

Podpisy.