

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 10. marca 2005¹

1. Svojou žalobou sa Komisia Európskych spoločenstiev domáha, aby Súdny dvor určil, že zavedením osobitného pravidla obmedzujúceho právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) týkajúcej sa nákupu tovaru určeného na vybavenie, z dôvodu, že tento nákup bol financovaný prostredníctvom dotácií, si Francúzska republika nesplnila povinnosti, ktoré jej 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 stanovenia² (ďalej len „šiesta smernica“).

I — Právny rámec a konanie pred podaním žaloby

2. Súdny dvor je v tejto veci znova vyzvaný, aby rozhodol o súlade francúzskej právnej úpravy týkajúcej sa obmedzení práva na odpočet DPH s relevantnými ustanoveniami šiestej smernice.³

A — Právna úprava Spoločenstva

3. Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu⁴, stanovuje vo svojom článku 2, že „princíp spoločného systému dane

¹ — Jazyk prednesu: portugalcina.

² — Ú. v. ES I. 145, s. 1; Mlm. vyd. 09/001, s. 23.

³ — Pozri rozsudok z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797.

⁴ — Ú. v. ES 71, s. 1301; Mlm. vyd. 09/001, s. 3.

z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou. Na každú transakciu sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky...”

oslobodené od DPH, sú upravené v článku 17 ods. 5 šiestej smernice takto:

„V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka 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.

4. Článok 17 šiestej smernice sa týka vzniku a rozsahu práva na odpočet. Jeho odsek 2 upravuje všeobecnú zásadu, podľa ktorej „pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť... daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo zaplatená s ohľadom na tovary alebo služby, ktoré mu boli alebo majú byť dodané inou osobou podliehajúcej dani [iným platiteľom dane — *neoficiálny preklad*] ...”⁵

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

6. 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:

5. Prípady platiteľov dane, ktorí zároveň vykonávajú zdaniteľné plnenia a plnenia

— ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za

5 — Článok zmenený a doplnený smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274).

rok za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť podľa článku 17 (2) a (3),

B — Vnútroštátna právna úprava

- ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neznižuje. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A (1) a).“

7. Článok 11 A ods. 1 písm. a) stanovuje, že pokiaľ ide o plnenia vykonané v rámci územia štátu, tvorí zdaniteľný základ:

„v prípade poskytovania tovaru alebo služieb... všetko, čo 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“.

8. Ustanovenia francúzskeho práva, ktorých súlad s jednotnými pravidlami šiestej smernice napáda Komisia, vyplývajú zo administratívneho pokynu Úradu daňovej legislatívy z 8. septembra 1994 (ďalej len „pokyn“).

9. Bod 151 tohto pokynu, ktorý je súčasťou hlavy 2 s názvom „Pravidlá týkajúce sa platiteľov dane, ktorí nevykonávajú len plnenia zakladajúce právo na odpočet“, knihy 2 týkajúcej sa práva na odpočet, stanovuje, že „daň z investícií financovaných dotáciou môže byť odpočítaná za zvyčajných okolností, ak osoba zodpovedná za platbu zahrnie do ceny plnenia dotácie na amortizáciu tovarov, financovaných celkovo alebo čiastočne touto dotáciou. Ak sa potvrdí, že podmienka, podľa ktorej sa amortizácia týchto tovarov musí odzrkadliť v cene, nebola rešpektovaná, DPH za tieto tovary nemožno odpočítať, a to do výšky pomernej časti sumy financovanej dotáciou na vybavenie“.

10. Bod 150 hlavy 2 definuje dotácie na vybavenie ako „nezdaniteľné dotácie, ktoré sú vo chvíli ich poskytnutia priznané na financovanie konkrétneho investičného majetku“.

C — Konanie pred podaním žaloby

II — Právny rozbor

11. Po prijatí sťažnosti týkajúcej sa sporu, v ktorom bol zainteresovaný francúzsky platiteľ dane, ktorému bol odpustený dlh, Komisia usúdila, že Francúzska republika porušila článok 17 ods. 2 a 5, ako aj článok 19 šiestej smernice v rozsahu, v akom systém zavedený pokynom týkajúcim sa dotácií na vybavenie obmedzoval právo na odpočet za podmienok, ktoré neboli stanovené v smernici. Dňa 23. apríla 2001 bola francúzskej vláde zaslaná výzva. Keďže francúzska vláda neodpovedala na túto výzvu v stanovenej lehote, Komisia vydala 21. decembra 2001 odôvodnené stanovisko. Odpoveď francúzskej vlády zo 7. januára 2002, vzťahujúca sa na výzvu, bola Komisii doručená 14. januára 2002, teda po zaslaní odôvodneného stanoviska.

12. Komisia vypracovala 26. júna 2002 dodatočné odôvodnené stanovisko s cieľom zohľadniť tieto pripomienky. Francúzska vláda odpovedala na dodatočné odôvodnené stanovisko listom z 21. augusta 2002, v ktorom napadla dôvodnosť výhrady Komisie a tvrdila, že nemožno vytýkať nesplnenie povinnosti vyplývajúcej z článkov 17 a 19 šiestej smernice. Keďže Komisia s touto analýzou nesúhlasila, rozhodla sa podať na Súdny dvor túto žalobu.

13. Z článku 17 šiestej smernice jasne vyplýva, že jedinou podmienkou, na základe ktorej si platitelia dane môžu odpočítať DPH, je použitie tovaru na ich zdaniteľné činnosti. Sporné francúzske ustanovenie pridáva k odpočtu DPH vzťahujúcej sa na nákup tovaru určeného na vybavenie financovaného dotáciami predbežnú podmienku, ktorá spočíva v tom, že platitelia dane zahrnú do ceny plnení na výstupe príspevky na amortizáciu tohto dotovaného vybavenia. Táto podmienka však nevyplýva zo šiestej smernice. Pôvod prostriedkov, ktoré slúžia na nadobudnutie tovaru, alebo spôsob výpočtu cien platiteľom dane nepatria do harmonizovaného systému DPH.

14. Je nepochybné, že takáto podmienka odzrkadlenia amortizácie tohto tovaru do ceny reálne obmedzuje právo určitých dotovaných platiteľov dane na odpočet a nie je v súlade so znením šiestej smernice.

15. V tejto súvislosti vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, že „v prípade absencie ustanovení umožňujúcich členským štátom obmedziť právo platiteľov dane na odpočet uplatňuje sa toto právo bezprostredne na všetky dane, ktoré zafažujú plnenia vykonané na vstupe. Keďže takéto obmedzenia sa musia uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch,

výnimky sú prípustné len v prípadoch výslovne stanovených v smernici⁶.

16. Jedinými ustanoveniami šiestej smernice, ktoré upravujú ohľad na dotácie pri likvidácii DPH splatnej platiteľmi dane, je článok 11 A ods. 1 písm. a) a článok 19.

17. Okrem týchto ustanovení šiesta smernica nedovoľuje žiadne obmedzenie práva na odpočet vo vzťahu k poskytnutiu dotácií bez ohľadu na to, akým vhodným alebo hospodársky odôvodniteľným by sa takýto zásah zdal.

18. Francúzsky zákonodarca sa rozhodol miesto osobitného spôsobu obmedzenia v súvislosti s výpočtom odpočítateľnej čiastky stanovenom v článku 19 ods. 1 šiestej smernice zaviesť odlišné obmedzenie, ktoré sa aplikuje ešte pred uplatnením odpočítateľnej čiastky a nezávisle od nej a ktorého

následkom je zníženie odpočítateľnej sumy. Harmonizovaný systém DPH nikde neustanovuje ako predbežnú podmienku odpočtu DPH zaplatenej na vstupe v čase nadobudnutia tovaru určeného na vybavenie a financovaného dotáciou, aby platiteľ dane premietol príspevky na amortizáciu týchto tovarov do ceny svojich plnení zdanených DPH na výstupe, a aby v prípade neoverenia tejto podmienky premietnutia amortizácie týchto tovarov do ceny, nemohla byť DPH vzťahujúca sa na tieto tovary odpočítaná vo výške pomernej časti financovanej dotáciou na vybavenie.

19. Vnútroštátnym orgánom neprináleží meniť jasný text. Ustanovenia článku 17 šiestej smernice presne vyjadrujú podmienky vzniku a rozsahu práva na odpočet, ako aj podmienok jeho obmedzenia. Ako už Súdny dvor vyhlásil, „neprenehávajú členským štátom žiadnu mieru voľnej úvahy v súvislosti s ich implementáciou“⁸. Za týchto okolností je dôležité, aby sa obmedzenia práva na odpočet vykladali reštriktívne⁹, čo je nevyhnutné v záujme ich rovnakého uplatňovania vo všetkých členských štátoch. Umožniť každému členskému štátu stanoviť výnimky alebo odôvodnenia, ktoré nevyplývajú z textu, by bolo absolútne v rozpore s cieľom harmonizácie vnútroštátnych právnych poriadkov so šiestou smernicou.¹⁰

6 — Rozsudky z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 16; Komisia/Francúzsko, už citovaný, body 16 a 17; z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 27, a zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18.

7 — Pozri najmä návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Sir Gordon Slynn 25. mája 1988 vo veci Komisia/Francúzsko, už citovanej, Zb. s. 4811, v ktorých sa uvádza, že „smernica teda stanovuje určité možnosti [obmedzenia práva na odpočet] vo vzťahu k niektorým konkrétnym hospodárskym situáciám... Nie je možné vytvoriť žiadnu inú možnosť bez ohľadu na to, aká vhodná alebo hospodársky odôvodniteľná by sa takáto možnosť javila. Členské štáty sú povinné vybrať si jednu z rozličných možností upravených v smernici, aby v čo najväčšom rozsahu dosiahli želaný výsledok.“

8 — Rozsudok BP Soupergaz, už citovaný, bod 35.

9 — Pozri najmä návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 30. apríla 1991 vo veci Lennartz, už citovanej, bod 79.

10 — Pozri už citovaný bod 15 návrhov a judikatúry v nich citovanej.

20. Hlavné tvrdenie Francúzskej republiky, podľa ktorého požiadavka odzrkadlenia amortizácie nadobudnutých tovarov v cene plnení na výstupe je jednoducho implementáciou všeobecných podmienok práva na odpočet stanovených v článku 2 ods. 2 prvej smernice, ktoré podľa nej článok 17 ods. 2 šiestej smernice len upravuje, nemožno prijať. Súdny dvor už v rozsudku Komisia/Francúzsko¹¹ zamietol toto tvrdenie v kontexte iného obmedzenia práva na odpočet, stanového Francúzskou republikou, tým, že určil, že článok 2 prvej smernice „sa obmedzuje na vyjadrenie zásady práva na odpočet a systém tejto zásady je predmetom uvedených ustanovení [článkov 17 a 20] šiestej smernice“.¹²

21. Pokusy o odôvodnenie zo strany francúzskej vlády, najmä, tvrdením že predbežná podmienka odzrkadlenia amortizácie dotovaných tovarov v cene nie je sama osebe menej priaznivá ako režim stanovený v článku 19 ods. 1 šiestej smernice, sú irelevantné.

22. Aj v prípade, že by sa vo všeobecnosti podmienka odzrkadlenia amortizácie mohla považovať za rozumnejšiu alebo výhodnejšiu pre platiteľov dane, ako možnosť obmedzenia, ktorú členským štátom poskytuje článok 19 ods. 1 šiestej smernice, teda možnosť zaradiť dotáciu na vybavenie do menovateľa odpočítateľnej čiastky, stále by to bolo odlišné obmedzenie, ktoré nie je stanovené v tejto smernici. Bola by súčasťou imaginárneho spoločného systému DPH.

23. Súdny dvor v tejto súvislosti upresnil, že členské štáty sú povinné uplatňovať šiestu smernicu, aj keď ju považujú za zdokonalelnú. V rozsudku z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko¹³, Súdny dvor určil, že „hoci je pravdou, že riešenie vyplývajúce zo znenia článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa nemusí zdať byť úplne v súlade s účelom tohto ustanovenia ani s určitými cieľmi sledovanými šiestou smernicou, ako je neutralita dane a zabránenie dvojitému zdaneniu, stále platí, že v prípade absencie zásahu zákonodarcu Spoločenstva nevyplýva zo systému odpočítateľnosti DPH, ktorý stanovil a ktorý sa nachádza v šiestej smernici, žiaden základ práva platiteľov dane na

11 — Rozsudok z 21. septembra 1988, už citovaný.

12 — Tamže, bod 23. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Sir Gordon Slyn v rovnakej veci, už citovanej, v ktorých uvádza, že „z toho vyplýva, že členské štáty nie sú oprávnené obmedziť právo na odpočet, ak môžu dokázať, že odpočet sa týka tovarov alebo služieb, ktorých cena sa neodzrkadľí v cene zdanenej transakcie“.

13 — C-338/98, Zb. s. I-8265, body 55 a 56.

odpočet DPH... ani možnosť určenia vykonávacích pravidiel tohto práva“. Toto odôvodnenie platí jednak v prípade vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá stanovuje priaznivejší systém odpočtu pre platiteľov dane, a jednak v prípade právnej úpravy, ktorá obmedzuje

uznanie tohto práva mimo situácií výslovne stanovených šiestou smernicou.

24. Z vyššie uvedených dôvodov je potrebné určiť, že Francúzska republika si nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z práva Spoločenstva

III — Návrh

25. Vo svetle uvedených úvah, navrhujem, aby Súdny dvor určil, že:

Zavedením osobitného pravidla obmedzujúceho právo na odpočet dane z pridanej hodnoty týkajúcej sa nákupu tovaru určeného na vybavenie, z dôvodu, že tento nákup bol financovaný prostredníctvom dotácií, si Francúzska republika nespĺnila povinnosti, ktoré jej 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.