

Vec C-204/03

Komisia Európskych spoločností

proti

Španielskemu kráľovstvu

„Nesplnenie povinností členským štátom – články 17 a 19 šiestej smernice o DPH – Dotácie – Obmedzenie práva na odpočet“

Návrhy prednesené 10. marca 2005 – generálny advokát M. Poiares Maduro

Rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) zo 6. októbra 2005

Abstrakt rozsudku

*Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Obmedzenia práva na odpočet – Dotácie – Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje odpočítateľnú čiastku dane odvádzanú platiteľmi dane, ktorí vykonávajú len zdaniteľné plnenia, a ktorá obmedzuje odpočítateľnosť dane vzťahujúcej sa na nákup tovarov a služieb financovaných dotáciami – Neprípustnosť*

*(Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 2 a 5 a článok 19)*

Členský štát, ktorý v prípade dotovaných činností stanovil odpočítateľnú čiastku dane z pridanej hodnoty odvádzanú platiteľmi dane, ktorí vykonávajú len zdaniteľné plnenia, a ktorý stanovil osobitné pravidlo obmedzujúce odpočítateľnosť dane z pridanej hodnoty vzťahujúcej sa na nákup tovarov a služieb financovaných dotáciami si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločnosti a najmä z článku 17 ods. 2 a 5 a článku 19 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu.

(pozri bod 31 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 6. októbra 2005 (\*)

„Nesplnenie povinností členským štátom – články 17 a 19 šiestej smernice o DPH – Dotácie – Obmedzenie práva na odpočet“

Vo veci C-204/03,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinností podľa článku 226 ES, podaná 14. mája 2003,

**Komisia Európskych spoločností**, v zastúpení: E. Traversa a L. Lozano Palacios,

splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobky a,

proti

**Španielskemu kráľovstvu**, v zastúpení: N. Díaz Abad, splnomocnená zástupkyňa, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanému,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet, S. von Bahr (spravodajca), J. Malenovský a U. Löhmus,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. marca 2005,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Komisia Európskych spoločností sa svojím návrhom domáha, aby Súdny dvor určil, že Španielske kráľovstvo si tým, že stanovilo odpočítateľnú časť dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) odvádzanú platiteľmi dane, ktorí vykonávajú len zdaniteľné plnenia, a tým, že stanovilo osobitné pravidlo, ktoré obmedzuje odpočítateľnosť DPH vzťahujúcej sa na nákup tovarov alebo služieb financovaný dotáciami, nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločenstva, a najmä z článku 17 ods. 2 a 5 a článku 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

## **Právny rámec**

### *Právna úprava Spoločenstva*

2 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľným základom je:

„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“.

3 Článok 17 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28 písm. f) tejto smernice stanovuje, že „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 bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré mu boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej

dani [iným platiteľom dane – *neoficiálny preklad*].

4 Odsek 5 tohto istého článku upresňuje:

„V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka 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 odpôvitateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpôvitateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

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

...“

5 Článok 19 ods. 1 šiestej smernice s názvom „Výpočet odpôvitateľnej čiastky“ stanovuje:

„Čiastka odpôvitateľná podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca, kde:

– ako čiastka sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť podľa článku 17 (2) a (3),

– ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do čiastky 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).

...“

#### *Vnútroštátna právna úprava*

6 Článok 102 zákona č. 37/1992 z 28. decembra 1992 o dani z pridanej hodnoty (BOE č. 312 z 29. decembra 1992, s. 44247) v znení zákona č. 66/1997 z 30. decembra 1997 (BOE č. 313 z 31. decembra 1997, s. 38517, ďalej len „zákon č. 37/1992“) upravuje odpôvitateľnú čiastku uvedenej dane. Prvý odsek tohto článku stanovuje:

„Pravidlo odpôvitateľnej položky sa uplatňuje, keď pri výkone svojej podnikateľskej alebo nezávislej činnosti platiteľ dane zároveň realizuje dodávku tovaru a poskytovanie služieb, ktoré zakladajú právo na odpôčet a iné plnenia rovnakej povahy, ktoré toto právo nezakladajú.

Pravidlo odpôvitateľnej čiastky sa tiež uplatňuje, keď platitelia dane získajú dotácie, ktoré podľa článku 78 ods. 2 bodu 3 dotknutého zákona nie sú súčasťou daňového základu, pokiaľ sú určené na financovanie podnikateľskej alebo nezávislej činnosti platiteľa dane.“

7 Článok 104 tohto istého zákona sa týka všeobecnej odpôvitateľnej čiastky. Druhý odsek bod 2 druhý pododsek tohto článku stanovuje:

„Kapitálové dotácie sa zahrnú do menovateľa odpôvitateľnej čiastky, ale môžu byť pripočítané v päťinách v daňovom období, počas ktorého boli získané, a v štyroch nasledujúcich daňových obdobiach. Kapitálové dotácie poskytnuté na financovanie nákupu určitých tovarov alebo služieb, nadobudnutých v rámci zdaniteľných plnení, neoslobodených od DPH však znižujú len výšku odpôčítania DPH splatnej alebo zaplatenej v súvislosti s týmito plneniami presne v rozsahu, v akom prispeli k ich financovaniu.“

## Konanie pred podaním žaloby

8 Komisia zažala konanie o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES odoslaním výzvy španielskej vláde 20. apríla 2001, v ktorej tvrdí, že články 102 a 104 ods. 2 bod 2 druhý pododsek zákona č. 37/1992 v rozpore s článkom 17 ods. 2 a 5 a článkom 19 šiestej smernice obmedzujú právo na odpočet DPH.

9 Španielske kráľovstvo uviedlo svoje pripomienky k tejto výzve v liste z 28. mája 2001.

10 Keďže Komisiu táto odpoveď neuspokojila, vydala 27. júna 2002 odôvodnené stanovisko, v ktorom vyzýva uvedený členský štát, aby prijal nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

11 Španielske kráľovstvo odpovedalo na odôvodnené stanovisko listom z 20. septembra 2002, v ktorom zopakovalo svoj nesúhlas s názorom Komisie.

## O žalobe

### *Úvodné poznámky*

12 Je potrebné uviesť, že ustanovenia zákona č. 37/1992 uvedené v bodoch 6 a 7 tohto rozsudku obsahujú všeobecné a osobitné pravidlo.

13 Podľa všeobecného pravidla, ktoré je vyjadrené v článku 102 tohto zákona v spojení s prvou vetou článku 104 uvedeného zákona citovanom v bode 7 tohto rozsudku, sa dotácie určené na financovanie podnikateľskej alebo nezávislej činnosti platiteľov dane, ktoré nie sú súčasťou základu DPH, berú do úvahy pri výpočte odpočítateľnej čiastky, keďže sú zahrnuté do menovateľa zlomku, ktorým sa vypočíta uvedená čiastka. Tieto dotácie takto znižujú všeobecným spôsobom právo na odpočet, z ktorého majú platitelia dane prospech. Títo zahŕňajú jednak platiteľov dane, ktorí používajú tovary a služby nadobudnuté na vstupe na realizáciu zdaniteľných plnení, ktoré zakladajú právo na odpočítanie a zároveň plnení oslobodených od DPH, ktoré nezakladajú takéto právo (ale len „zmiešane zdaňovaní platitelia dane“), a jednak platiteľov dane, ktorí tieto tovary a služby používajú výhradne na realizáciu zdaniteľných plnení, ktoré zakladajú právo na odpočet (ale len „celkovo zdaňovaní platitelia dane“).

14 Osobitné pravidlo je obsiahnuté v druhej vete článku 104 zákona č. 37/1992 citovanom v bode 7 tohto rozsudku. Podľa tohto pravidla dotácie určené konkrétne na nákup určitých tovarov a služieb nadobudnutých v rámci zdaniteľných plnení, ktoré nie sú oslobodené od DPH, znižujú len výšku odpočítania DPH splatnej alebo zaplatenej v súvislosti s týmito plneniami presne v rozsahu, v akom prispeli k ich financovaniu. Z toho vyplýva, že v prípade dotácie napríklad vo výške 20 % kúpnej ceny tovaru alebo služby je právo na odpočet DPH, ktorá sa vzťahuje konkrétne na tento tovar alebo túto službu, znížené o 20 %.

### *Argumentácia účastníkov konania*

15 Komisia tvrdí, že zákon č. 37/1992 nezákonne rozširuje všeobecným pravidlom, ktoré z neho vyplýva, obmedzenie práva na odpočet stanovené v článku 17 ods. 5 v spojení s článkom 19 šiestej smernice tým, že toto obmedzenie neuplatňuje len na zmiešane zdaňovaných platiteľov dane, ale aj na celkovo zdaňovaných platiteľov dane. Okrem toho osobitné pravidlo stanovené týmto zákonom zaviedlo mechanizmus odpočítania, ktorý nevyplýva zo šiestej smernice a je s ňou v rozpore.

16 Španielska vláda sa domnieva, že Komisia vykladá šiestu smernicu doslovne a neberie do

úvahy ciele tohto textu a predovšetkým zásadu neutrality DPH.

17 Podľa tejto vlády článok 19 šiestej smernice nepredstavuje len pravidlo výpočtu odpočítateľnej čiastky uvedenej v článku 17 ods. 5 tejto smernice, ktorej cieľom je v prípade zmiešane zdaňovaných platiev dane vypočítať pomer medzi zdaniteľnými výnosmi, ktoré zakladajú právo na odpočet a všetkými zdaniteľnými a od dane oslobodenými výnosmi platiev a dane. Tým, že zákonodarca v článku 19 stanovil, že členské štáty môžu do menovateľa zlomku zahrnúť dotácie, ktoré priamo nesúvisia s cenou plnení, a teda nie sú zahrnuté do daňového základu stanoveného v článku 11 A ods. 1 písm. a) uvedenej smernice, zaviedol výnimku z pravidla vyjadreného v článku 17 ods. 5 týkajúceho sa zmiešane zdaňovaných platiev dane, keďže umožnil obmedzenie práva celkovo zdaňovaných platiev dane na odpočet.

18 Španielska vláda tvrdí, že cieľom článku 19 šiestej smernice je umožniť členským štátom znova nastoliť rovnováhu v oblasti hospodárskej súťaže, a tým rešpektovať zásadu neutrality dane. Svoje stanovisko podporuje príkladom prepravcu, ktorý získa dotáciu na obstaranie motorového vozidla. Dotácia mu umožní znížiť cenu jeho služby a tiež výšku DPH, ktorá sa na ňu uplatňuje. Ak okrem toho môže prepravca úplne odpočítať DPH vzťahujúcu sa na náklady, ktoré vynaložil na vstupe s pomocou tejto dotácie, získava v porovnaní so svojimi konkurentmi, ktorí dotácie nezískali, dodatočný prospech.

19 Táto vláda dodáva, že osobitné pravidlo upravené zákonom č. 37/1992 stanovuje prísnejšie obmedzenie práva na odpočet, ako vyplýva z článku 19 šiestej smernice, pretože sa týka odpočítania DPH vzťahujúcej sa výlučne na tovar alebo službu získané za pomoci dotácie a nemá dosah na zníženie dane vzťahujúcej sa na iné tovary a služby, ktoré platiteľ dane nadobudol.

20 Subsidiárne táto vláda navrhuje, aby Súdny dvor, v prípade, že nebude zdieľať názor na výklad, ktorý španielska vláda navrhuje, obmedzil časový účinok svojho rozsudku. Neuplatnenie retroaktivity na účinky rozsudku je opodstatnené jednak skutočnosťou, že španielske orgány tým, že prijali dotknutú právnu úpravu, konali v dobrej viere, a jednak závažnosťami, ktoré môže rozsudok Súdneho dvora spôsobiť.

#### *Posúdenie Súdnym dvorom*

21 Článok 17 ods. 2 šiestej smernice stanovuje zásadu práva na odpočet DPH. Toto odpočítanie sa vzťahuje na daň, ktorá na vstupe zaťažuje tovary alebo služby, ktoré na potreby zdaniteľných plnení používa platiteľ dane.

22 Ak platiteľ dane zároveň vykonáva zdaniteľné plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočet a plnenia oslobodené od dane, ktoré toto právo nezakladajú, stanovuje článok 17 ods. 5 tejto smernice, že je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka zdaniteľných plnení. Táto čiastka sa vypočíta podľa článku 19 uvedenej smernice.

23 Ako Súdny dvor opakovane pripomenul, akékoľvek obmedzenie práva na odpočet DPH má dosah na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. Z toho vyplýva, že výnimky sú prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, bod 17; zo 6. júla 1995, BP Supergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18, a z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 42).

- 24 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že článok 19 šiestej smernice s názvom „Výpočet odpočítateľnej čiastky“ výslovne odkazuje na článok 17 ods. 5 tejto smernice a je s ním spätý.
- 25 Ustanovenia článku 19 ods. 1 druhej zarážky, týkajúce sa iných dotácií, ako sú tie, ktoré upravuje článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, teda dotácií, ktoré sa nepremietajú do ceny tovaru alebo poskytnutej služby a nie sú súčasťou základu DPH, preto musia byť vykladané vo svetle tohto článku 17 ods. 5. Toto ustanovenie však upravuje len prípad zmiešane zdaňovaných platiteľov dane tak, ako to výslovne vyplýva z jeho znenia. Vyplýva z neho, že tým, že nevytvára výnimku, ktorá sa uplatňuje na zmiešane zdaňovaných platiteľov dane a celkovo zdaňovaných platiteľov dane, článok 19 ods. 1 druhá zarážka umožňuje obmedzenie práva na odpočet, berúc do úvahy takto definované dotácie len v prípade zmiešane zdaňovaných platiteľov dane.
- 26 Z toho dôvodu tým, že všeobecné pravidlo obsiahnuté v zákone č. 37/1992 rozšírilo obmedzenie práva na odpočet na celkovo zdaňovaných platiteľov dane, zaviedlo obmedzenie, ktoré presahuje obmedzenie výslovne stanovené v článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice a je v rozpore s ustanoveniami tejto smernice.
- 27 Pokiaľ ide o osobitné pravidlo stanovené týmto zákonom, stačí konštatovať, že zavádza mechanizmus obmedzenia práva na odpočet, ktoré nevyplýva ani z článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice, ani z iného jej ustanovenia. Takýto mechanizmus preto nie je uvedenou smernicou dovolený.
- 28 Tvrdenie španielskej vlády, podľa ktorého je navrhovaný výklad článku 19 šiestej smernice umožňuje lepšie zaistiť dodržiavanie rovnováhy v oblasti hospodárskej súťaže, a teda zásady neutrality DPH, treba zamietnuť. členské štáty sú povinné uplatňovať šiestu smernicu, aj keď ju považujú za zdokonaliteľnú. Ako vyplýva z rozsudku z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko, C-338/98, Zb. s. I-8265, body 55 a 56, aj v prípade, že by výklad navrhovaný niektorými členskými štátmi umožnil lepšie dodržiavanie cieľov šiestej smernice, ako je napríklad neutralita dane, členské štáty sa nemôžu odchýliť od výslovne stanovených ustanovení smernice, v tomto prípade zavedením obmedzení práva na odpočet, ktoré sa odlišujú od obmedzení stanovených v článkoch 17 a 19 uvedenej smernice.
- 29 Pokiaľ ide o obmedzenia časového úinku rozsudku Súdneho dvora, ktoré navrhuje španielska vláda, je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor môže dospieť k rozhodnutiu o takomto obmedzení len za osobitných okolností na základe všeobecnej zásady právnej istoty, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou právneho poriadku Spoločenstva.
- 30 V tejto súvislosti, ako to uviedol generálny advokát v bode 24 svojich návrhov, je potrebné určiť, že štátne orgány dospeli k prijatiu právnej úpravy alebo ku konaniu v rozpore s právom Spoločenstva z dôvodu objektívnej a významnej neistoty v súvislosti s pôsobnosťou dotknutých ustanovení Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. septembra 2000, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 92). Takáto neistota však v tomto prípade nejestvovala. Preto nie je na mieste obmedziť časový úinok tohto rozsudku.
- 31 Vzhľadom na uvedené úvahy je potrebné konštatovať, že Španielske kráľovstvo si tým, že stanovilo odpočítateľnú čiastku DPH odvádzanú platiteľmi dane, ktorí vykonávajú len zdaniteľné plnenia, a tým, že stanovilo osobitné pravidlo, ktoré obmedzuje odpočítateľnosť DPH vzťahujúcej sa na nákup tovarov alebo služieb financovaných dotáciami, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločenstva a najmä z článku 17 ods. 2 a 5 a článku 19 šiestej smernice.

## O trovách

32 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania a Španielske kráľovstvo nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ho na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Španielske kráľovstvo si tým, že stanovilo odpočítateľnú čiastku DPH odvádzanú platiteľmi dane, ktorí vykonávajú len zdaniteľné plnenia, a tým, že stanovilo osobitné pravidlo, ktoré obmedzuje odpočítateľnosť DPH vzťahujúcej sa na nákup tovarov alebo služieb financovaných dotáciami, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločenstva a najmä z článku 17 ods. 2 a 5 a článku 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995.**
- 2. Španielske kráľovstvo je povinné nahradiť trovy konania.**

Podpisy

\* Jazyk konania: španielčina.