

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 23. apríla 2009 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Pristúpenie nového členského štátu – Daň týkajúca sa nákupu zariadení financovaného dotáciami – Právo na odpoveď – Vylúčenie stanovené vnútroštátnou právnou úpravou v zmysle nadobudnutia účinnosti šiestej smernice – Možnosť členských štátov zachovať oslobodenia od dane“

Vo veci C-74/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Nógrád Megyei Bíróság (Maďarsko) zo 16. júla 2007 a doručený Súdnemu dvoru 30. januára 2008, ktorý súvisí s konaním:

PARAT Automotive Cabrio Textiltetkét Gyártó Kft.

proti

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa) a J. Malenovský,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. marca 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- maďarská vláda, v zastúpení: R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi a M. Fehér, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Talabér-Ritz, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 2 a 6 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, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi podnikom PARAT Automotive Cabrio Textiltet?ket Gyártó Kft. (ďalej len „PARAT“) a Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal, Hatósági F?osztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (miestny da?ový úrad podliehajúci da?ovému úradu pre správu daní a finan?nú kontrolu pre región severné Ma?arsko, ďalej len „APEH“) vo veci stanovenia pôsobnosti vnútroštátneho da?ového práva týkajúceho sa práva na odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej pri nákupe tovaru financovaného dotáciami.

Právny rámec

Právna úprava Spolo?enstva

3 Článok 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, 1967, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) stanovuje:

„Princíp spoločného systému [DPH] je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná da? presne propor?ne k cene tovaru a služieb, bez oh?adu na počet plnení uskuto?nených vo výrobnom a distribu?nom procese pred stup?om, ktorý je za?ažený da?ou.

Na každé plnenie sa vyrubí [DPH] vypo?ítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo za?ažené jednotlivé nákladové prvky.

...“

4 Podľa článku 17 ods. 2, 6 a 7 šiestej smernice 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):

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, da?ovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpo?ítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný da?ovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*];

...

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť [ú?innosť – *neoficiálny preklad*], Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie [Rada na návrh Komisie jednomyse?ne – *neoficiálny preklad*] rozhodne, aké výdavky nesp?ajú podmienky pre odpo?et [DPH]. [DPH] sa nikdy neodráta z výdavkov, ktoré nepatria jednozna?ne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

Pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstupe tejto smernice do platnosti [Pokiaľ uvedené pravidlo nenadobudne účinnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky vylúčenia, ktoré umožňujú ich vnútroštátna právna úprava v zmysle nadobudnutia účinnosti tejto smernice – *neoficiálny preklad*].

7. Na základe konzultácií podľa článku 29, môže každý členský štát, z cyklických ekonomických dôvodov, úplne alebo čiastočne vylúčiť všetky alebo niektoré kapitálové tovary alebo iné tovary zo systému zníženia dane. Kvôli zachovaniu identických konkurenčných podmienok môžu členské štáty namiesto odmietnutia oslobodenia od dane zdaňovať tovary ním vyrobené, v danej krajine nakúpené alebo importované tak, aby daň neprevýšila hodnotu dane z pridanej hodnoty, ktorá by bola vyrubená pri akvizícii podobného tovaru [V súlade s konzultáciami podľa článku 29, môže každý členský štát z dôvodov konjunktúrneho cyklu úplne alebo čiastočne vylúčiť všetok alebo niektorý investičný majetok alebo iný tovar zo systému odpočítania dane. S cieľom zachovať rovnaké podmienky hospodárskej súťaže môžu členské štáty namiesto toho, aby odmietli oslobodenie od dane, zdaňovať tovar, ktorý platiteľ dane sám vyrobil, kúpil v rámci štátu alebo doviezol, a to tak, aby zdanenie neprevýšilo sumu [DPH], ktorá by bola uplatnená na nadobudnutie podobného tovaru – *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátna právna úprava

5 Kapitola VIII maďarského zákona č. LXXIV z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), ktorý bol účinný k 1. máju 2004 – deň pristúpenia Maďarskej republiky k Európskej únii – obsahovala, v zmysle skutkového stavu konania vo veci samej, vo svojom § 38 ods. 1 písm. a), týkajúcom sa rozdelenia dane zaplatenej na vstupe, pod názvom „Odpočet dane“ nasledujúce ustanovenie:

„Rozdelenie dane na vstupe

Platiteľ dane je povinný vo svojom účtovníctve osobitne uviesť výšku dane zaplatenej na vstupe, ktorú možno a ktorú nemožno odpočítať... Platiteľ dane, ktorému boli priznané dotácie z verejných fondov vylúčené zo základu dane... môže, pokiaľ každoročný zákon o rozpočte neustanovuje inak,

a) v prípade dotácií získaných na účely nadobudnutia určitého tovaru, uplatniť svoje právo na odpočítanie výlučne vzhľadom na toto nadobudnutie a v maximálnej výške rovnajúcej sa nedotovanej čiasti.

...“

6 Uvedené ustanovenie bolo zrušené s účinnosťou od 1. januára 2006. Toto opatrenie však nebolo retroaktívne. Výpočet podľa pomeru k dotáciám z verejných fondov sa uplatňoval na každý nákup tovaru uskutočnený pred 31. decembrom 2005.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Na základe zmluvy o poskytnutí dotácie uzavretej 11. mája 2005 s Magyar Fejlesztési Bank (Ma?arskou rozvojovou bankou), ktorá konala v mene Gazdasági és Közlekedési Minisztérium (ministerstvo hospodárstva a dopravy), uskuto?nil PARAT investíciu s cie?om rozšíri? svoje kapacity výroby sklápacích striech pre motorové vozidlá v roku 2005. Uvedenou zmluvou bola podniku PARAT priznaná nenávratná dotácia vo výške 47 % z celkovej hodnoty investí?ných výdavkov.

8 PARAT z titulu tejto investície zaú?toval štyri faktúry vystavené na nákup strojov v celkovej výške 43 882 853 HUF, pri?om vo svojom da?ovom priznaní k DPH za mesiac september 2005 odpo?ítal celú DPH uvedenú na týchto faktúrach, to znamená 10 971 718 HUF.

9 Následne, Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás El?tti Ellen?rzési Osztálya (oddelenie kontroly riadite?stva da?ovej správy komitátu Nógrád) vykonalo kontrolu tohto priznania, z ktorej vyplynulo, že PARAT musí zníži? ?iastku DPH odpo?ítanú z titulu nákupu strojov v rámci uskuto?nenej investície, z dôvodu nenávratnej dotácie, ktorú získal.

10 APEH potom stanovil ?iastku odpo?ítate?nej DPH na základe získaného financovania (47 %) a konštatoval, že namiesto sumy 10 971 718 HUF, ktorú PARAT odpo?ítal ako DPH zo zakúpených zariadení, tento podnik mal právo na odpo?et vo výške 5 748 000 HUF. APEH tak po výpo?te zostávajúceho podielu stanovil ?iastku neodpo?ítate?nej DPH na 5 223 718 HUF a táto suma bola pripísaná na ?archu podniku PARAT ako da?ový dlh. Okrem toho, táto ?iastka bola zvýšená o penále a úroky z omeškania.

11 V s?ažnosti podanej proti tomuto rozhodnutiu PARAT žiadal zrušenie uvedeného da?ového dlhu, ako aj penále a úrokov z omeškania. Uviedol najmä, že vnútroštátna právna úprava uplatnite?ná v ?ase skutkových okolností konania vo veci samej predstavovala obmedzenie práva na odpo?et DPH, ktoré je v rozpore s ustanoveniami šiestej smernice. APEH zamietol s?ažnos? podniku PARAT.

12 PARAT teda podal žalobu o neplatnos? proti rozhodnutiu, ktorým mu bolo uložené zaplati? da?ový dlh, zvýšený o penále a úroky z omeškania. Zdôraznil najmä, že ?lánok 17 ods. 2 šiestej smernice mu umož?uje úplný odpo?et DPH uvedenej na faktúrach, ktoré zodpovedajú nákupu zariadenia.

13 Za týchto podmienok Nógrád Megyei Bíróság rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bol pri pristúpení Ma?arskej republiky k Európskej únii 1. mája 2004 systém stanovený v § 38 ods. 1 písm. a) zákona [o DPH] v súlade s ustanovením ?lánku 17 šiestej smernice...?

2. V prípade zápornej odpovede, má žalobca pri výkone práva na odpo?et dane možnos? odvoláva? sa na priame uplatnenie ?lánku 17 šiestej smernice v rozpore so systémom stanoveným v § 38 ods. 1 písm. a) zákona [o DPH]?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

14 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia uvedené v ?lánku 17 šiestej smernice bránia tomu, aby ?lenský štát vylú?il právo na odpo?ítanie DPH pre ?as? kúpnej ceny tovaru, ktorá pochádza z dotácie financovanej z verejných fondov.

15 Na ú?ely odpovede na túto otázku je potrebné najskôr pripomenú?, že právo na odpo?et

DPH, ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH, predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a v zásade ju nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C?110/98 až C?147/98, Zb. s. I?1577, bod 43; z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C?409/99, Zb. s. I?81, bod 42, ako aj z 26. mája 2005, Kretztechnik, C?465/03, Zb. s. I?4357, bod 33).

16 Súdny dvor takisto v uvedených bodoch už citovaných rozsudkov rozhodol, že podľa zásad upravujúcich spoločný systém DPH sa táto daň uplatňuje na všetky operácie výroby a distribúcie, pričom sa odpočítava DPH, ktorou boli priamo zaťažené plnenia uskutočnené na vstupe. Právo na odpočet sa okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe. Z toho vyplýva, že akékoľvek obmedzenie práva na odpočet DPH má vplyv na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch.

17 Okrem toho je potrebné uviesť, že článok 17 ods. 2 šiestej smernice výslovne a presne uvádza zásadu, že platiteľ dane odpočítava sumy, ktoré sú mu fakturované na základe DPH za dodané tovary alebo poskytnuté služby, v rozsahu, v akom sú tieto tovary alebo služby použité pre potreby jeho zdaniťelných činností (pozri rozsudky Metropol a Stadler, už citovaný, bod 43; z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca, C?371/07, Zb. s. I?9549, bod 27, ako aj z 22. decembra 2008, Magoora, C?414/07, Zb. s. I?10921, bod 29).

18 Za týchto podmienok sú výnimky prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (pozri rozsudky z 19. septembra 2000, Amprafrance a Sanofi, C?177/99 a C?181/99, Zb. s. I?7013, bod 34, ako aj rozsudky Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 26, a Magoora, už citovaný, bod 28).

19 Pokiaľ ide o takú vnútroštátnu právnu úpravu, aká je dotknutá v konaní vo veci samej, s názvom „Odpočet dane“, treba pripomenúť, že obsahuje všeobecné obmedzenie práva na odpočet DPH, ktoré sa uplatňuje na každé nadobudnutie tovaru financované dotáciami z verejných fondov.

20 Pokiaľ ide o nákup tovarov alebo služieb financovaných dotáciami, táto právna úprava stanovuje obmedzenie práva na odpočet dane, ktoré článok 17 ods. 2 šiestej smernice neumožňuje (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. októbra 2005, Komisia/Španielsko, C?204/03, Zb. s. I?8389, body 26 a 27, ako aj Komisia/Francúzsko, C?243/03, Zb. s. I?8411, bod 32).

21 Zásada práva na odpočet DPH je však zmiernená odchylným ustanovením uvedeným v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice. Na základe tohto ustanovenia sú členské štáty oprávnené zachovať svoju právnu úpravu v oblasti vylúčenia práva na odpočet DPH existujúcu ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice až dovtedy, kým Rada neurčí výdavky, na základe ktorých toto právo vzniká (pozri rozsudky Metropol a Stadler, už citovaný, bod 44, ako aj Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 28).

22 Článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice obsahuje ustanovenie „status quo“ požiadajúce s tým, že v členskom štáte zostanú zachované vnútroštátne vylúčenia z práva na odpočet DPH, ktoré boli uplatniteľné pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice. Cieľom tohto ustanovenia je umožniť členským štátom, ktoré hľadajú na zriadenie systému Spoločenstva týkajúceho sa vylúčenia z práva na odpočet DPH Radou, ponechať v platnosti všetky pravidlá vnútroštátneho práva týkajúce sa vylúčenia tohto práva na odpočet skutočne uplatňované verejnými orgánmi v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice (pozri rozsudky Metropol a Stadler, už citovaný, bod 48; Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, body 30 a 31, ako aj Magoora, už citovaný, bod 35).

23 V každom prípade, pokiaľ ide o systém stanovujúci odchýlky zo zásady práva na odpočet

DPH, ktorý je vo všeobecnosti upravený v článku 17 ods. 2 šiestej smernice a zabezpečuje neutralitu tejto dane, treba ho vykladať doslovne (pozri rozsudky *Metropol* a *Stadler*, už citovaný, bod 59, a *Magoora*, už citovaný, bod 28).

24 Čo sa týka situácie, akou je tá v prejednávanej veci, a uplatniteľnosti vyššie uvedeného systému odchýlky, je potrebné najskôr pripomenúť, že šiesta smernica nadobudla v Maľarsku účinnosť dňom pristúpenia Maľarskej republiky k Európskej únii, čiže 1. mája 2004. Tento dátum je teda relevantný na účely uplatnenia článku 17 ods. 6 uvedenej smernice v danom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok *Magoora*, už citovaný, bod 27).

25 Na účely posúdenia takej vnútroštátnej právnej úpravy, akou je tá v prejednávanej veci, vzhľadom na predmetný systém Spoločenstva stanovujúci odchýlku z práva na odpis dane, treba konštatovať, ako vyplýva z bodu 19 tohto rozsudku, že uvedená úprava predstavuje opatrenie všeobecnej povahy, ktoré obmedzuje právo na úplné odpísanie DPH zaplatenej na vstupe pri akomkoľvek nadobudnutí tovaru financovanom dotáciami pochádzajúcimi z verejných fondov.

26 Uvedená právna úprava však obsahuje obmedzenie práva na odpis, ktoré prekračuje to, čo je povolené článkom 17 ods. 6 šiestej smernice.

27 Článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice je potrebné vykladať vzhľadom na prvý pododsek tohto ustanovenia, ktoré Rada priznáva podľa návrhu Komisie právomoc rozhodnúť, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpis DPH, a zároveň spresňuje, že DPH sa nikdy neodpisáva z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov, ako sú napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

28 V dôsledku toho a vzhľadom na doslovný výklad, ktorý mu ako ustanoveniu o odchýlke prislúcha, článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice nemožno vykladať tak, že členskému štátu umožní zachovať obmedzenie práva na odpis DPH, ktoré možno uplatniť všeobecne na akékoľvek výdavky spojené s nadobudnutím tovaru, bez ohľadu na ich povahu alebo predmet.

29 Takýto výklad je potrebné uplatniť aj so zreteľom na vývoj tohto ustanovenia, ktorý odzrkadľuje pretrvávajúcu vôľu normotvorcu Spoločenstva umožniť vylúčiť zo systému odpísania DPH len určité výrobky alebo služby, nie však všeobecné vylúčenie z tohto systému (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. októbra 1999, *Royscot a i.*, C-305/97, Zb. s. I-6671, bod 22, ako aj zo 14. júla 2005, *Charles a Charles-Tijmens*, C-434/03, Zb. s. I-7037, body 32 a 35).

30 Preto je potrebné odpovedať na prvú otázku tak, že článok 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice 91/533 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade nadobudnutia tovaru financovaného dotáciami z verejných fondov umožňuje odpísať DPH, ktorá sa na ňu vzťahuje, len z nedotovanej časti tohto nadobudnutia.

O druhej otázke

31 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa platiteľ DPH môže odvolať na uplatnenie článku 17 šiestej smernice voči právnej úprave, ktorá obmedzuje právo na odpis DPH spôsobom, ktorý je nezlučiteľný s odsekmi 2 a 6 uvedeného článku 17.

32 Na účely odpovede na túto otázku je opodstatnené pripomenúť, že Súdny dvor vo svojom rozsudku zo 6. júla 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 35) uviedol, že článok 17 ods. 2 šiestej smernice presne stanovuje podmienky vzniku a rozsahu tohto práva a nenecháva členským štátom žiadne oprávnenie voľnej úvahy, pokiaľ ide o jeho vykonanie.

33 Súdny dvor preto v bodoch 35 a 36 uvedeného rozsudku rozhodol, že článok 17 ods. 2 šiestej smernice priznáva jednotlivcom práva, ktoré môžu uplatniť pred vnútroštátnymi súdmi proti vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je nezlučiteľná s uvedeným ustanovením.

34 Súdny dvor takisto zdôraznil, že pokiaľ vylúčenie zo systému odpočítania DPH nebolo zavedené v súlade s ustanoveniami šiestej smernice, vnútroštátne daňové orgány sa nemôžu odvolávať proti platiteľovi dane na ustanovenie odchyľujúce sa od zásady práva na odpočet DPH (pozri rozsudok zo 14. septembra 2006, Stradasfalti, C-228/05, Zb. s. I-8391, bod 66).

35 Platiteľ dane, ktorý podliehal takémuto opatreniu, musí mať teda právo prepočítať svoj dlh na DPH v súlade s ustanoveniami článku 17 ods. 2 šiestej smernice, pokiaľ boli tovary alebo služby použité na účely zdaniteľných plnení (pozri rozsudok Stradasfalti, už citovaný, bod 68).

36 Na základe toho je opodstatnené odpovedať na druhú otázku tak, že článok 17 ods. 2 šiestej smernice priznáva platiteľom dane práva, ktoré môžu uplatniť pred vnútroštátnymi súdmi proti vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je nezlučiteľná s týmto ustanovením.

O trovách

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Článok 17 ods. 2 a 6 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 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade nadobudnutia tovaru financovaného dotáciami z verejných fondov umožňuje odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorá sa na vzťahuje, len z nedotovanej časti tohto nadobudnutia.

2. Článok 17 ods. 2 šiestej smernice 77/388 priznáva platiteľom dane práva, ktoré môžu uplatniť pred vnútroštátnymi súdmi proti vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je nezlučiteľná s týmto ustanovením.

Podpisy

* Jazyk konania: maďarčina.