Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 22. září 2011 [1]

Věc C-524/10

Evropská komise
proti

Portugalské republice

„Společný systém daně z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — DPH na vstupu — Režim daňového paušálu pro zemědělce — Paušální náhrada místo odpočtu daně — Nulová sazba paušální náhrady — Podmínky“

I – Úvod

1. Společný systém daně z přidané hodnoty [2] v zásadě stanoví, že DPH se vybírá co nejvšeobecněji na všech stupních výroby a distribuce. Každý z podniků, který je zapojen do výrobního resp. distribučního řetězce, je povinen k čisté ceně svých výrobků nebo služeb připočíst DPH a tuto odvést daňové správě. Takovýto podnik povinný k DPH má nicméně nárok na odpočet daně na vstupu, to znamená, že může odečíst DPH, kterou zaplatil svým vlastním dodavatelům. Celkově tak každý podnik odvádí DPH jen z přidané hodnoty, kterou sám vytvořil. Z hospodářského hlediska nese náklady DPH vybírané na různých stupních příslušný zákazník a v konečném důsledku pouze konečný spotřebitel.

2. Pro zemědělce, u nichž by uplatnění tohoto běžného režimu DPH naráželo na těžkosti, mohou členské státy použít zvláštní režim, takzvaný společný režim daňového paušálu pro zemědělce. Na základě tohoto režimu mohou zemědělce osvobodit od povinnosti výběru DPH, přičemž konkrétně vypočtený odpočet daně nahrazuje paušálně vypočtená náhrada DPH odvedené na vstupu.

3. V projednávaném řízení pro nesplnění povinnosti Evropská komise v podstatě Portugalsku vytýká, že procentní sazbu této paušální náhrady stanovilo na nulu, takže portugalští zemědělci, na které se tento režim vztahuje, nezískají žádnou náhradu za daň odvedenou na vstupu.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

4. Hlava XI směrnice o společném systému DPH, nadepsaná „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, obsahuje ve své kapitole 7, nadepsané „Různá ustanovení“, čl. 272 odst. 1 první pododstavec písm. e), který stanoví, že členské státy mohou osoby povinné

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o společném systému DPH“ nebo pouze „směrnice“).

k dani, na které se vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, zprostit některých nebo všech povinností uvedených v kapitolách 2 až 6. K tomu patří povinnost identifikovat se vůči daňové správě jako osoba povinná k DPH, vystavovat faktury s DPH, vést účetnictví a podávat přiznání k DPH.

5. Hlava XII směrnice o společném systému DPH, nadepsaná „Zvláštní režimy", ve své kapitole 2, která zahrnuje články 295 až 305, upravuje „Společný režim daňového paušálu pro zemědělce".

6. Podle čl. 296 odst. 1 směrnice mohou členské státy pro zemědělce, u nichž by uplatnění běžného režimu DPH nebo zvláštního režimu pro malé podniky vedlo k obtížím, uplatnit režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daně zaplacené z jejich vstupních obratů. Paušální náhrada stanovená v tomto ustanovení nahrazuje nárok na odpočet daně (článek 302). Zemědělec podléhající daňovému paušálu se však může rozhodnout pro použití běžného režimu DPH (článek 296 odst. 3).

7. Článek 297 směrnice zní takto:

„Členské státy stanoví v případě potřeby sazby paušální náhrady. Mohou stanovit pro lesnictví, pro různá pododvětví zemědělství a pro rybářství rozdílné sazby paušální náhrady.

Členské státy oznámí Komisi sazby paušální náhrady stanovené podle prvního pododstavce před jejich uplatněním."

8. Článek 298 směrnice stanoví:

„Sazby paušální náhrady se stanoví na základě makroekonomických údajů, které se týkají výlučně zemědělců podléhajících daňovému paušálu, za předešlé tři roky.

Sazbu lze zaokrouhlit směrem nahoru nebo dolů na nejbližší polovinu procentního bodu. *Členské státy mají rovněž možnost snížit tuto sazbu až na nulovou hodnotu.*" [3]

9. Sazby paušální náhrady nesmějí vést k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu získali celkem náhradu vyšší, než je DPH na vstupu (článek 299). Paušální náhrada, na kterou má jednotlivý zemědělec podléhající daňovému paušálu nárok, se vypočte tak, že příslušná sazba paušální náhrady se uplatní na cenu bez DPH (čistou cenu) jím dodaných produktů a poskytnutých služeb (článek 300). Paušální náhradu zaplatí buď zákazník, nebo orgány veřejné moci (článek 301). Zaplatí-li ji zákazník povinný k dani, může ji odpočítat od DPH za svá vlastní plnění na výstupu nebo požadovat její nahrazení od daňové správy (článek 303).

B – *Portugalské právo*

10. Podle čl. 9 bodu 33 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o DPH, dále jen „CIVA") [4] jsou dodání zboží, která se uskutečňují v rámci činností, jež jsou uvedeny v příloze A „Seznam činností zemědělské výroby" CIVA, jakož i zemědělské služby uvedené v příloze B „Seznam zemědělských služeb", pokud jsou zemědělcem uskutečňovány v rámci vedlejší činnosti pomocí jeho pracovních sil a obvyklého vybavení jeho zemědělského nebo lesnického podniku, osvobozeny od DPH. Uvedené přílohy A a B v podstatě odpovídají přílohám VII a VIII směrnice o společném systému DPH.

11. Podle čl. 29 odst. 3 CIVA jsou zemědělci, kteří uskutečňují výlučně plnění, která jsou osvobozena od DPH, osvobozeni od obvyklé povinnosti vybírat daň, vystavovat faktury, podávat daňové přiznání a vést účetnictví. Mohou se rozhodnout pro běžný režim DPH, včetně nároku na odpočet daně, ve zvoleném režimu nicméně musí zůstat po dobu pěti let (článek 12).

3 — Zvýraznění provedeno autorkou tohoto stanoviska.

4 — Ve znění pozměněném legislativním nařízením č. 195/89 ze dne 12. června 1989, nově vyhlášen legislativním nařízením č. 102/2008 ze dne 20. června 2008 (ve znění opravy č. 44-A/2008 ze dne 13. srpna 2008).

III – Skutkový stav, postup před zahájením soudního řízení a návrhová žádání

12. Dopisem ze dne 6. června 2008 Komise oznámila portugalským orgánům, že v Portugalsku platný fakultativní režim pro zemědělce považuje za neslučitelný se společným režimem daňového paušálu podle směrnice o společném systému DPH. Portugalská vláda totiž nestanoví žádnou náhradu daně zaplacené na vstupu, ve skutečnosti se naopak omezuje na to, že stanoví osvobození zemědělských činností od daně, spojené s nemožností odpočtu daně.

13. Ve své odpovědi ze dne 20. srpna 2008 portugalské orgány popřely existenci porušení: článek 298 odst. 2 druhá věta směrnice o společném systému DPH členským státům výslovně dovoluje stanovit sazbu paušální náhrady na nulovou hodnotu, a to nezávisle na výši daně, kterou zemědělci podléhající daňovému paušálu zaplatili na vstupu. Portugalský režim je rovněž v souladu s cíli společného režimu daňového paušálu pro zemědělce, zejména s cílem zjednodušení. Krom toho je sporný režim srovnatelný s osvobozením od daně bez nároku na odpočet daně. Krom toho si členské státy mohou volně zvolit formu a prostředky provedení směrnice, takže proti portugalskému režimu nic nehovoří.

14. Vzhledem k tomu, že tato argumentace Komisi nepřesvědčila, zaslala dne 26. června 2009 Portugalské republice odůvodněné stanovisko, ve kterém trvala na tom, že portugalský režim není slučitelný s články 296 až 298 směrnice o společném systému DPH.

15. Dopisem adresovaným Komisi ze dne 31. srpna 2009 Portugalská republika odmítla vyhovět odůvodněnému stanovisku a dále vysvětlila svůj postoj.

16. Komise i nadále zastává názor, že portugalský režim je v rozporu s právem Unie, a projednávanou žalobou, která byla Soudnímu dvoru doručena dne 11. listopadu 2010, navrhuje:

1. určit, že Portugalská republika tím, že na zemědělce uplatňuje zvláštní režim, který se odchyluje od směrnice 2006/112 o společném systému DPH a podle kterého jsou zemědělci osvobozeni od DPH a vztahuje se na ně nulová sazba paušální náhrady, a současně provádí u vlastních zdrojů negativní kompenzaci ve značné výši, aby tak vyrovnala výběr DPH, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 296 až 298 této směrnice;

2. uložit Portugalské republice náhradu nákladů řízení.

17. Portugalská republika navrhuje:

1. zamítnout žalobu,

2. uložit Komisi náhradu nákladů řízení.

18. Po skončení písemné části řízení se dne 14. září 2011 konalo jednání.

IV – Právní posouzení

A – *K výtce týkající se nulové sazby paušální náhrady*

1. K výkladu čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice

19. Pro vyřešení projednávaného právního sporu je v první řadě nutno vyjasnit, za jakých podmínek jsou členské státy a tím i Portugalsko podle směrnice o společném systému DPH oprávněny v rámci režimu daňového paušálu pro zemědělce stanovit nulovou sazbu paušální náhrady. Prostřednictvím takovéto nulové sazby v konečném důsledku právě k žádné náhradě DPH, kterou jsou zatíženy obraty na vstupu, nedochází.

a) Ke znění čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice

20. Portugalsko považuje nulovou sazbu za přípustnou bez dalších podmínek a odkazuje na znění čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice. Zde se skutečně uvádí, že „[č]lenské státy [mohou] snížit tuto sazbu až na nulovou hodnotu“.

21. Komise má nicméně za to, že toto nelze chápat jako blanko šek. Naopak, nulová sazba je přípustná pouze za určitých podmínek, totiž tehdy, jestliže se sazba paušální náhrady vypočtená v souladu se směrnicí blíží nule nebo jestliže jsou obraty zemědělců na vstupu osvobozeny od daně, a není-li tedy co nahrazovat.

22. Ve znění čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice se pro takovéto omezení možnosti poskytnuté členským státům snížit sazbu paušální částky náhrady na nulu žádná opora nenachází. Komisí zastávaný restriktivní výklad toto znění ale také nevylučuje. Systematické souvislosti, jakož i smysl a účel této právní úpravy [5] a historii jejího vzniku [6] je tedy nutno přezkoumat na další indicie toho, kterým směrem je nutno toto ustanovení vykládat.

b) K historii vzniku čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice

23. Pokud jde o historii vzniku čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice, na kterou účastníci řízení často odkazují, je nejprve nutno konstatovat, že již čl. 25 odst. 3 první pododstavec čtvrtá věta šesté směrnice o DPH [7], která byla přepracována směrnicí o společném systému DPH, stanovila, že „[č]lenské státy mají možnost snížit tuto sazbu až na nulovou hodnotu“.

24. Na základě dostupných informací pochází toto ustanovení z pozměňovacího návrhu Irska k původnímu návrhu směrnice předloženému Komisí [8]. V „konečném znění kompromisního textu“ úpravy zvláštního režimu pro zemědělce [9], který byl v rámci projednání jejího návrhu vypracován Komisí a který zohledňuje „několik změn, které v něm byly provedeny na jednání Výboru stálých zástupců, jež se konalo dne 3. prosince 1976“, se v čl. 27 [10] odst. 3 prvním pododstavci nachází nová věta 4, podle níž „[č]lenské státy mají možnost snížit tuto sazbu až na nulovou hodnotu“. V poznámce pod čarou se uvádí, že na vložení této věty se na návrh irské delegace dohodl Výbor stálých zástupců.

25. Ve sdělení Rady R/3260/76 (FIN 892) ze dne 21. prosince 1976 [11] k jednáním Výboru stálých zástupců, která se uskutečnila dne 3. a 8. prosince 1976, se poté uvádí, že se „všechny delegace vyslovily pro to, že členské státy by měly mít možnost snížit příslušné sazby náhrad až na nulovou hodnotu“.

26. V dopise stálého zástupce Irska ze dne 19. listopadu 1976 [12] adresovaném Radě, který se týká článku 27 šesté směrnice o DPH – zvláštní režim pro zemědělce, se však předmětný návrh nenachází a ani z něj nelze vyvodit žádné závěry, které by se týkaly s ním souvisejících úvah. V tomto dopise je pouze zcela obecně uvedeno, „že současné znění staví Irsko před značné obtíže. Komise byla o těchto obtížích informována v souvislosti s úpravou návrhu. […]“

5 — Viz rozsudky ze dne 15. července 2004, Harbs (C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101, bod 28), ze dne 26. května 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Sb. rozh. s. I-4491, bod 24), a ze dne 9. března 2010, Komise v. Německo (C-518/07, Sb. rozh. s. I-1885, bod 17).

6 — Viz rozsudky ze dne 23. dubna 2009, Falco Privatstiftung a Rabitsch (C-533/07, Sb. rozh. s. I-3327, bod 20), ze dne 10. září 2009, Eschig (C-199/08, Sb. rozh. s. I-8295, bod 58) a ze dne 28. října 2010, Volvo Car Germany (C-203/09, Sb. rozh. s. I-10721, bod 40).

7 — Šestá 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).

8 — COM(73) 950 final, dostupný na adrese: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf.

9 — Delegacím byl zaslán jako sdělení Rady R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 ze dne 7. prosince 1976, dostupné na adrese: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf. Německé, dánské, italské, nizozemské a anglické znění je datováno dnem 8. prosince 1976.

10 — Jedná se o pozdější článek 25 směrnice 77/388.

11 — Dostupné na adrese: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Německé znění je datováno dnem 23. prosince 1976, dánské, italské, nizozemské a anglické znění je naproti tomu datováno dnem 22. prosince 1976.

12 — Dokument Rady R/2855/76 (FIN 750) ze dne 23. resp. 24. listopadu 1976, dostupný na adrese: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

27. Komise v tomto řízení uvádí, že dotčené ustanovení je nutno vysvětlit zejména tím, že některé členské státy, mezi nimi Irsko, tehdy na zemědělské produkční faktory uplatňovaly nulovou sazbu, a směrnice 77/388 to – i když jen v úzkých mezích – nadále připouštěla [13]. Pro takovéto situace poskytla Rada členským státům možnost stanovit nulovou sazbu paušální náhrady.

28. Na to je však nutno namítnout, že paušální náhrada logicky předpokládá zaplacení daně na vstupu [14], při nulové sazbě z obratů na vstupu tedy sazba paušální náhrady v hodnotě vyšší než nula nemůže již od počátku přicházet v úvahu a žádné výslovné zmocnění si proto nevyžaduje. Krom toho v okamžiku, kdy bylo do návrhu směrnice 77/388 zařazeno zde sporné ustanovení, čl. 27 odst. 3 [15] již stanovil, že členské státy „v případě potřeby" stanoví sazby paušální náhrady. Platí-li pro obraty na vstupu nulová sazba, právě tehdy takováto potřeba neexistuje a ani zmocnění ke stanovení nulové sazby paušální náhrady tedy není třeba.

29. Portugalsko odkazuje na odůvodnění Komise k jejímu původnímu návrhu směrnice z června 1973 [16], ve kterém Komise k odstavcům 4 a 5 článku 27 („Režim daňového paušálu pro zemědělce") sama uvádí, že členské státy mohou v rámci maximální hranice uvedené v odstavci 3 volně stanovit sazby paušální náhrady. V německém znění odůvodnění návrhu sice chybí slovo „volně" („frei"), ve francouzském textu se však skutečně uvádí „peuvent librement fixer", v anglickém „may freely fix", v italském „possono liberamente fissare" a v nizozemském textu „vrijelijk kunnen vaststellen".

30. Zde vzbuzený dojem velkorysosti překvapuje. Pokud by Komise skutečně chtěla členským státům v rámci uvedené maximální hranice ponechat zcela volnou ruku, nebylo by pro ni a pro Radu přece nic jednoduššího, než aby to tak do textu směrnice napsala. To se však nestalo. Naopak, Rada se až na nátlak Irska ve velmi pozdním stádiu jednání dohodla na úpravě, která je, pokud jde o prostor členských států pro uvážení, zřetelně méně jasná.

31. Krom toho se Rada v období, ve kterém se zabývala irským pozměňovacím návrhem, zabývala i doplněním čl. 27 odst. 3 prvního pododstavce, které bylo navrženo německým stálým zastoupením [17] a které toto zastoupení považovalo za „nezbytně nutné" [18], že sazby paušální náhrady mohou být zaokrouhleny směrem nahoru nebo dolů na nejbližší polovinu procentního bodu. Tento návrh byl převzat jako pátá věta tohoto ustanovení [19]. Pokud by delegace již u původního návrhu směrnice nebo nejpozději poté, co do něj byla na návrh Irska vložena čtvrtá věta, vycházely z toho, že členské státy mohou v rámci určité maximální hranice zcela volně stanovit sazbu paušální náhrady, pravidlo o zaokrouhlování by nebylo třeba. Naopak, právě striktní požadavky pravidla o zaokrouhlování hovoří proti zcela volnému prostoru členských států pro uvážení.

32. Argumentace Komise uvedená v odůvodnění původního návrhu směrnice proto nemůže být rozhodující pro to, jakým směrem má být zde dotčená úprava vykládána.

33. Historie vzniku čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice o společném systému DPH tedy neposkytuje žádná jasná vodítka pro to, zda má být vykládán ve smyslu, který zastává Komise, nebo ve smyslu, který zastává Portugalsko.

13 — Komise v této souvislosti odkazuje mimo jiné na rozsudek ze dne 21. června 1988, Komise v. Irsko (415/85, Recueil, s. 3097, body 29 a 30). V tomto řízení Komise mimo jiné vytýkala Irsku, že na krmiva a hnojiva, jakož i na osivo uplatňuje nulovou sazbu, Soudní dvůr však nulovou sazbu na tyto zemědělské produkční faktory považoval za slučitelnou se směrnicí 77/388.

14 — Viz rozsudek Komise v. Irsko (uvedený výše v poznámce pod čarou 13, bod 25).

15 — Který se stal čl. 25 odst. 3 směrnice 77/388 a později čl. 297 odst. 1 směrnice o společném systému DPH.

16 — Viz výše poznámka pod čarou 8.

17 — Telex ze dne 19. listopadu 1976 adresovaný Radě, dokument Rady R/2847/76 (FIN 747) ze dne 22. resp. 24. listopadu 1976, dostupný na adrese: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

18 — Viz k tomu dokument Rady R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 ze dne 7. prosince 1976 (uvedený výše v poznámce pod čarou 9).

19 — Viz čl. 25 odst. 3 první pododstavec věta pět směrnice 77/388 a čl. 298 odst. 2 první věta směrnice o společném systému DPH.

c) K systematickým souvislostem a ke smyslu a účelu

i) Konkrétní systematický kontext

34. Do argumentace týkající se historie vzniku již byly zahrnuty některé systematické úvahy.

35. Bylo již konstatováno, že stanovení sazeb paušální náhrady podle čl. 297 odst. 1 směrnice [20] je stanoveno tak jako tak jen pro případ potřeby. Nejsou-li zemědělské produkční faktory zatíženy daní na vstupu, neexistuje takováto potřeba a čl. 298 odst. 2 směrnice by k tomu, aby bylo možné sazbu náhrady stanovit na nulovou hodnotu, nebyl v zásadě nutný.

36. Článek 299 směrnice [21] zcela v tomto smyslu stanoví, že sazby paušální náhrady nesmějí vést k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu získali celkem náhradu vyšší, než je DPH na vstupu. Tím je zajištěno, že režim daňového paušálu pro zemědělce neobsahuje žádný prvek podpory [22].

37. Oba tyto systematické aspekty hovoří spíše pro to, že čl. 298 odst. 2 druhá věta směrnice je samostatným ustanovením a členským státům chce poskytnout možnost nulové náhrady také tehdy, pokud jsou vstupní obraty zatíženy daní.

38. V případě takovéhoto výkladu je ovšem těžko představitelné, že důvodem této právní úpravy by skutečně mohly být „vážné obtíže“ Irska kvůli nulové sazbě daně, která v něm platí pro zemědělské produkční faktory. V okamžiku, kdy Irsko vůči Radě namítalo „vážné obtíže“ [23], již totiž návrh směrnice 77/388 obsahoval ustanovení obdobné článku 299 směrnice o společném systému DPH [24], a v okamžiku, kdy na základě irského návrhu bylo do návrhu směrnice 77/388 vloženo ustanovení, jež bylo předchůdcem čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice o společném systému DPH [25], se v ustanovení, jež bylo předchůdcem čl. 297 odst. 1 směrnice o společném systému DPH [26], již uvádělo, že členské státy stanoví sazby paušálních náhrad pouze „v případě potřeby“ [27].

39. Již zmíněné pravidlo o zaokrouhlování uvedené v čl. 298 odst. 2 první větě směrnice ale hovoří spíše proti chápání druhé věty v tom smyslu, že stanovení nulové sazby není vázáno na žádné podmínky. Pokud by členské státy podle čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice, který je z hlediska historie vzniku starší, skutečně mohly – i přes značné zatížení DPH na vstupu – volně stanovit nulovou náhradu, nebylo by třeba žádné ustanovení, které by zmocňovalo k zaokrouhlení sazby paušální náhrady vypočtené podle určitých parametrů směrem nahoru nebo dolů na polovinu procentního bodu.

40. Druhá věta ze systematického pohledu ovšem také není čistě doplněním věty první v tom smyslu, že zaokrouhlení může vést i k nulové sazbě. Zaprvé pořadí těchto vět totiž bylo ve směrnici 77/388 opačné, zadruhé historický sled vložení těchto vět do návrhu směrnice 77/388 takovýto pohled vylučuje a zatřetí může zaokrouhlení již ze své podstaty vést i k nulové sazbě. Pro úplnost budiž poukázáno na

20 — Dříve čl. 25 odst. 3 první věta směrnice 77/388.

21 — Obdobné ustanovení obsahoval návrh směrnice 77/388 již v čl. 27 odst. 1 prvním pododstavci třetí větě před tím, než do něj byla vložena čtvrtá a pátá věta, viz dokument Rady R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 ze dne 7. prosince 1976 (uvedený výše v poznámce pod čarou 9).

22 — Viz k podobným úvahám Komise již v souvislosti s původním návrhem směrnice 77/388 (uvedeným výše v poznámce pod čarou 8), nicméně pokud jde o čl. 27 odst. 11 uvedeného návrhu, odůvodnění přiložené k tomuto návrhu, podle nějž by se nepřiměřeně vysoká náhrada rovnala hospodářské podpoře. Viz také rozsudek ze dne 28. června 1988, Komise v. Itálie (3/86, Recueil, s. 3369, bod 14).

23 — Viz dopis stálého zástupce Irska ze dne 19. listopadu 1976 (uvedený výše v poznámce pod čarou 12).

24 — Článek 27 odst. 3 první pododstavec třetí věta, která se stala čl. 25 odst. 3 prvním pododstavcem třetí větou směrnice 77/388.

25 — Jako čl. 27 odst. 3 první pododstavec čtvrtá věta, která se stala čl. 25 odst. 3 prvním pododstavcem čtvrtou větou směrnice 77/388.

26 — Článek 27 odst. 3 první pododstavec první věta, která se stala čl. 25 odst. 3 prvním pododstavcem první větou směrnice 77/388.

27 — Viz různá stádia návrhu, tak jak vyplývají z dokumentů Rady R/2514/76 (FIN 663) ze dne 22. října 1976 (německé znění datováno dnem 27. října 1976), dostupné na adrese: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf, R/2892/1/76 (FIN 758) ze dne 25. listopadu 1976 (německé znění datováno dnem 1. prosince 1976), dostupné na adrese: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf, a R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 ze dne 7. prosince 1976 (uveden výše v poznámce pod čarou 9).

skutečnost, že slovo „rovněž“ uvedené v čl. 298 odst. 2 druhé větě směrnice o společném systému DPH je novinkou této směrnice. Vzhledem k tomu, že tato změna není podle třetího bodu odůvodnění této směrnice uvedena v ustanoveních upravujících její provedení a její vstup v platnost [28], nebyla jejím účelem věcná změna. Pro výklad, jenž je nutno v projednávaném případě provést, nelze z této čistě redakční změny vyvodit žádné další indicie.

41. Vzhledem k tomu, že doposud provedené systematické úvahy nevedou výklad čl. 298 odst. 2 druhé věty směrnice o společném systému DPH jednoznačně ani jedním, ani druhým směrem, je nutno toto ustanovení zasadit do jeho širšího kontextu, krom toho je nutno do tohoto přezkumu zahrnout smysl a účel režimu daňového paušálu pro zemědělce.

ii) Širší kontext a smysl a účel režimu daňového paušálu

42. Režim daňového paušálu pro zemědělce patří k zvláštním režimům společného systému DPH a jako takový musí být vykládán restriktivně [29].

43. Jak naznačuje již nadpis příslušné kapitoly 2 hlavy XII směrnice o společném systému DPH, „Společný režim daňového paušálu pro zemědělce“, a jak upřesňují články 296 a 302 ve spojení s čl. 272 odst. 1 prvním pododstavcem písm. e) směrnice, účelem tohoto zvláštního režimu je, aby zemědělci, u nichž by uplatnění běžného režimu nebo i zvláštního režimu pro malé podniky vedlo k obtížím, mohli získat paušální náhradu za DPH zaplacenou na vstupu [30]. Tento režim je koncipován tak, že zemědělci, na které se vztahuje, nevybírají a neodvádějí ze svých obratů na výstupu DPH, naproti tomu ale v této souvislosti rovněž nemají nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Daň na vstupu má být naopak nahrazena paušálně.

44. V této souvislosti je nutno připomenout, že nárok na odpočet daně je podle ustálené judikatury základní zásadou společného systému DPH [31] a nesmí být v zásadě omezen [32]. Nárok na odpočet daně totiž garantuje neutralitu DPH [33].

45. Prostřednictvím paušální náhrady sice není dosaženo neutrality DPH na témže individuálním základě jako v případě nároku na odpočet daně, základní myšlenkou tohoto režimu je však zachovat neutralitu DPH pro skupinu zemědělců podléhajících daňovému paušálu jako celek [34] a přiblížit se jí na individuálním základu tak dalece, jak je to jen možné. Toho je dosaženo tím, že sazby paušální náhrady, které podle čl. 295 odst. 1 bodu 7 směrnice slouží náhradě DPH na vstupu, se podle čl. 298 odst. 1 směrnice vypočtou na základě makroekonomických údajů platných pro tuto skupinu [35] a poté se podle článku 300 směrnice uplatní na obraty konkrétního zemědělce podléhajícího daňovému paušálu na výstupu.

46. Na rozdíl od osob povinných k dani, na které se vztahuje běžný režim, vede režim daňového paušálu pro zemědělce sice k tomu, že z jejich obratů na výstupu není vybírána DPH, a je tedy možné si položit otázku, proč má vůbec docházet k náhradě daně, když přece – jak uvádí Portugalsko – u obratů na výstupu osvobozených od DPH podle článku 168 směrnice rovněž žádný nárok na odpočet daně neexistuje.

28 — Viz článek 412 směrnice.

29 — Rozsudky Harbs (uvedený výše v poznámce pod čarou 5, bod 27) a Stadt Sundern (uvedený výše v poznámce pod čarou 5, bod 27); viz k zvláštnímu režimu pro malé podniky rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Rakousko (C-128/05, Sb. rozh. s. I-9265, bod 22), jakož i moje stanovisko ze dne 17. června 2010 ve věci Schmelz (C-97/09, Sb. rozh. s. I-10465, bod 32).

30 — Viz také padesátý bod odůvodnění směrnice.

31 — Rozsudky ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 14), ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, Sb. rozh. s. I-8791, bod 15), a ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Sb. rozh. s. I-3873, bod 31).

32 — Rozsudky ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, Sb. rozh. s. I-9549, bod 26), ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Sb. rozh. s. I-7467, bod 37), a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, bod 39).

33 — Rozsudky Danfoss a AstraZeneca (uvedený výše v poznámce pod čarou 32, bod 26), Uszodaépítő (uvedený výše v poznámce pod čarou 31, bod 35) a rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Dankowski (C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, bod 24).

34 — Viz k tomu čl. 295 odst. 1 body 6 a 7.

35 — Viz k tomu rozsudek Komise v. Itálie (uvedený výše v poznámce pod čarou 22, bod 8).

47. Zvláštní režim pro zemědělce ale právě nebyl koncipován jako osvobození od daně. Vzhledem k tomu, že zemědělci – jak uvádí Komise – zpravidla patří k prvním článkům dlouhého produkčního a distribučního řetězce, který končí až u konečného spotřebitele [36], prosté osvobození jejich obratů na výstupu od daně by mělo za následek, že daň, kterou jsou zatíženy jejich obraty na vstupu, by byla přenesena dále a z příslušných částek daně by v pozdějších stupních byla také vybrána DPH, došlo by tedy k vícenásobnému zatížení a byla by tím ohrožena neutralita systému DPH.

48. Právě proto, aby bylo zabráněno takovýmto dopadům paušální náhrady, článek 303 směrnice pro případ, že místo státní pokladny zaplatí paušální náhradu zemědělci zákazník povinný k DPH, stanoví, že tento zákazník může tuto částku odpočíst od DPH ze svých vlastních obratů na výstupu nebo může požádat o její náhradu. Tím je zajištěno, že skrytá DPH nebude přenesena dále.

49. Článek 298 odst. 2 druhá věta směrnice nicméně umožňuje zcela vyloučit náhradu daně tím, že sazba paušální náhrady může být stanovena na nulovou hodnotu. Přitom se nejedná o výjimku z výjimky, která vede k základnímu pravidlu a kterou by tedy bylo nutno vykládat široce [37], nýbrž zacházení se zemědělci podléhajícími daňovému paušálu se tím z hlediska DPH ještě více vzdaluje od běžného režimu, než tomu již tak jako tak je. Článek 298 odst. 2 druhou větu směrnice je tedy nutno vykládat restriktivně.

50. Jak vyplývá z odůvodnění původního návrhu Komise, společný režim daňového paušálu pro zemědělce je „pouze technickým a praktickým způsobem uplatnění daně“, jímž má být zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu poskytnuta paušální náhrada za odpočitatelnou daň zaplacenou na vstupu. Tento režim byl zaveden jako přechodný režim proto, aby zejména malé zemědělské podniky zprostil formalit, které jsou nezbytné v případě běžného režimu [38].

51. Aby byl zajištěn rovnoměrný výběr vlastních příjmů a zamezeno narušení hospodářské soutěže v jednotlivých členských státech z důvodu uplatnění DPH, společný režim daňového paušálu nesmí – podle odůvodnění původního návrhu – být pro zemědělce podléhající daňovému paušálu jako celek spojen s finančními výhodami nebo nevýhodami [39]. Rozumí se samo sebou, že uplatnění režimu daňového paušálu by – pokud jde o výběr vlastních příjmů a podmínky hospodářské soutěže mezi zemědělci jednotlivých členských států – nemělo stejné dopady, pokud by zemědělci podléhající daňovému paušálu některé z těchto zemí dostali paušální náhradu, na kterou zemědělci jiných zemí podléhající daňovému paušálu takovýto nárok nemají [40].

52. I když byl původní návrh směrnice v mnoha směrech pozměněn, mám za to, že uvedené pasáže příslušného odůvodnění i nadále výstižně popisují smysl a účel společného režimu daňového paušálu pro zemědělce. Pokud by členský stát mohl volně stanovit, že i přes značné zatížení DPH na vstupu nebude poskytnuta paušální náhrada, byl by společný režim daňového paušálu zbaven své podstaty. Takovýto výklad by tedy byl neslučitelný se smyslem a účelem tohoto režimu.

53. Portugalsko nicméně uvádí, že hlavní cíl společného režimu daňového paušálu pro zemědělce spočívá ve zjednodušení systému DPH pro zemědělce podléhající daňovému paušálu a jeho režim tím, že vede k maximálnímu zjednodušení, tento cíl splňuje. Na základě údajů za rok 2005 poukazuje Portugalsko na skutečnost, že jeho zemědělství je téměř bez výjimky tvořeno velmi malými rodinnými podniky, že úroveň vzdělanosti je v mnoha případech velmi nízká a že téměř polovina zemědělců je ve věku vyšším než 65 let. Kladná sazba paušální náhrady by s sebou nevyhnutně přinášela určité minimální povinnosti zemědělců, zejména pokud jde o vedení účetnictví a vystavování faktur.

36 — V rozsudku Komise v. Irsko (uvedeném výše v poznámce pod čarou 13, bod 29), jakož i v rozsudku ze dne 21. června 1988, Komise v. Spojené království (416/85, Recueil, s. 3127, bod 20), Soudní dvůr nicméně dodání zemědělských produkčních prostředků v souvislosti s otázkou, zda na jejich dodání může být nadále výjimečně použita nulová sazba, považoval za dodání, které je dostatečně blízké konečnému spotřebiteli.

37 — Viz rozsudky ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 72), a ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, Sb. rozh. s. I-10701, bod 30).

38 — Viz odůvodnění k čl. 27 odst. 1, 6, 12, 13 a 16 v návrhu, který je uveden výše v poznámce pod čarou 8.

39 — Viz odůvodnění k čl. 27 odst. 1 v návrhu, který je uveden výše v poznámce pod čarou 8.

40 — Viz odůvodnění k čl. 27 odst. 2 čtvrté a páté odrážce v návrhu, který je uveden výše v poznámce pod čarou 8.

54. Je nesporné, že společný režim daňového paušálu, jak vyplývá zejména z čl. 296 odst. 1 ve spojení s čl. 272 odst. 1 prvním pododstavcem písm. e) směrnice, má za cíl zjednodušit systém DPH pro určité zemědělce [41]. Směrnice ale nestanoví zjednodušení za každou cenu. Naopak, zjednodušení je vázáno na mechanismus, který prostřednictvím paušální náhrady DPH na vstupu zachovává do nejvyšší možné míry neutralitu DPH.

d) Dílčí závěr

55. Za těchto okolností a vzhledem ke skutečnosti, že čl. 298 odst. 2 druhá věta směrnice musí být vykládán restriktivně, smysl a účel společného režimu daňového paušálu pro zemědělce vyžaduje, aby toto ustanovení bylo vykládáno v tom smyslu, že členským státům neposkytuje možnost volně stanovit – nehledě na výši skutečné DPH na vstupu – sazbu paušální náhrady na nulovou hodnotu. Naopak, takováto nulová sazba je přípustná pouze tehdy, pokud to umožňuje DPH na vstupu tím, že buď neexistuje, nebo je v zanedbatelné výši.

e) K argumentu nepřípustnosti opravného výkladu

56. Portugalsko vůči výsledku výkladu, který zde byl nalezen, oponuje rozsudkem Komise v. Spojené království ze dne 15. července 2010 [42]. Podle něj nelze členskému státu, jehož právní úprava je v souladu s jasným a přesným zněním ustanovení směrnice, vytýkat, že nesplnil povinnosti, které pro něj z tohoto ustanovení vyplývají, z důvodu, že opomenul provést výklad směřující k opravě uvedeného ustanovení za účelem dosáhnout souladu s obecnou logikou společného systému DPH a napravit tak pochybení zákonodárce Unie.

57. V uvedené věci šlo v konečném důsledku o otázku, zda Spojené království bylo povinno čl. 2 odst. 1 třinácté směrnice 86/560 [43], který odkazuje pouze na čl. 169 písm. a) a b) směrnice o společném systému DPH, chápat a uplatňovat v tom smyslu, že odkazuje i na jeho písmeno c). Komise toto odůvodňovala přípravnými pracemi, systematikou a účelem dotčených ustanovení. Soudní dvůr ale argumentaci Komise, že se jedná o skutečnou chybu, nepřijal a poukázal na to, že i pokud by existovala a výklad dotčených ustanovení provedený Komisí by byl více v souladu s logikou společného systému DPH, nepřísluší Soudnímu dvoru, aby přistoupil k takovému výkladu směřujícímu k opravě [44].

58. V projednávaném řízení se však má situace jinak. Článek 298 odst. 2 druhá věta směrnice o společném systému DPH je daleko méně jasná než ustanovení, jež bylo sporné v rozsudku Komise v. Spojené království; na základě systematiky, jakož i smyslu a účelu společného režimu daňového paušálu se naopak přímo nabízí otázka, kdy je možné stanovit nulovou sazbu. Jak jsem vysvětlila, teleologický výklad, který je slučitelný se zněním, vede k tomu, že čl. 298 odst. 2 druhá věta směrnice neponechává členským státům zcela volnou ruku. Jasnější formulace tohoto ustanovení by nepochybně lépe odpovídala zásadě právní jistoty. Obsah tohoto ustanovení ale bylo možné zjistit na základě obvyklých metod výkladu a na základě tohoto výsledku výkladu není vnitrostátní právní úprava, podle níž i přes značné zatížení DPH na vstupu není poskytnuta paušální náhrada, s tímto ustanovením slučitelná.

2. K existenci značného zatížení DPH na vstupu

59. Poté, co bylo konstatováno, že členské státy nemohou zcela volně stanovit – nezávisle na skutečném zatížení zemědělců podléhajících daňovému paušálu daní z přidané hodnoty na vstupu – sazbu paušální náhrady na nulovou hodnotu, je dále nutno zkoumat, zda v Portugalsku existuje „potřeba“ poskytovat paušální náhradu nebo zda je zatížení zemědělců podléhajících daňovému paušálu daní z přidané hodnoty na vstupu nulové nebo zda se blíží nule.

41 — Viz také rozsudek Stadt Sundern (uvedený výše v poznámce pod čarou 5, bod 28).

42 — Rozsudek ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království (C-582/08, Sb. rozh. s. I-7195, bod 48).

43 — Třináctá směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40).

44 — Rozsudek Komise v. Spojené království (uvedený výše v poznámce pod čarou 42, bod 28 a násl., body 36 a 46).

60. Komise ve své žalobě poukazuje na skutečnost, že podle CIVA většina zemědělských obratů na vstupu v Portugalsku podléhá sazbě daně ve výši 6 % a stroje, nástroje a pohonné hmoty sazbě daně ve výši 13 %. Portugalsko toto ve své žalobní odpovědi v zásadě potvrdilo.

61. Komise dále uvedla, že částka DPH na vstupu, kterou portugalští zemědělci podléhající daňovému paušálu nemohli v letech 2004 a 2005 odpočíst, odpovídala 5,3 % resp. 7,9 % jejich prodejů. Toto Komisi uvedly portugalské orgány v rámci kontroly vlastních zdrojů za tyto roky, kterou v Portugalsku provedla v roce 2007.

62. Podrobnosti týkající se původu a správnosti těchto údajů jsou mezi účastníky řízení sporné. Komise však ve své replice správně poukazuje na skutečnost, že v projednávaném řízení nejde o stanovení konkrétních sazeb paušální náhrady, nýbrž o otázku, zda jsou splněny předpoklady pro stanovení nulové náhrady. Komise chtěla na základě těchto údajů doložit, že zatížení zemědělců podléhajících daňovému paušálu daní z přidané hodnoty na vstupu je značné. Že tomu tak je, Portugalsko přesvědčivě nezpochybnilo a vzhledem k sazbám DPH, které v Portugalsku platí pro zemědělské obraty na vstupu, se to rovněž jeví jako hodnověrné.

63. Je tedy nutno konstatovat, že Portugalsko uplatňuje nulovou sazbu paušální náhrady, přestože obraty na vstupu portugalských zemědělců podléhajících daňovému paušálu jsou značnou měrou zatíženy DPH na vstupu, a existuje tedy potřeba tuto daň nahradit.

3. K dalším argumentům, které Portugalsko uplatnilo na svou obranu

a) Paušální náhrada pouze tehdy, pokud zemědělství vykazuje daňový přeplatek

64. Portugalsko tvrdí, že členské státy mohou v rámci režimu daňového paušálu zohlednit i tu DPH, kterou by zemědělci podléhající daňovému paušálu museli odvést, pokud by podléhali běžnému režimu DPH. Zjevně zastává názor, že kladná paušální náhrada musí být vzata v úvahu pouze tehdy, pokud by v rámci běžného režimu DPH daň na vstupu převyšovala daň, kterou by bylo nutno odvést, a zemědělci podléhající daňovému paušálu by se jako celek vůči státu nacházeli v situaci daňového přeplatku. V Portugalsku by však – v případě uplatnění běžného režimu daně z přidané hodnoty – daň, kterou je nutno odvést, převyšovala odpočitatelnou daň na vstupu. Nulová náhrada tedy odpovídá rozpočtové logice a pro zemědělce podléhající daňovému paušálu neobsahuje žádné nevýhody.

65. Jak ve své replice správně uvádí Komise, ve směrnici se nenachází nic, co by naznačovalo, že kladná paušální náhrada musí být poskytnuta pouze v tom atypickém případě, že DPH na vstupu celého hospodářského odvětví převyšuje DPH z obratů na výstupu, kterou by bylo nutno odvést v případě uplatnění běžného režimu DPH. Pokud by byl názor Portugalska přijat, režim daňového paušálu by se velmi vzdálil od běžného režimu DPH a od možnosti odpočtu daně, která je s ním spojena; dalšímu přenesení DPH by zpravidla nebylo zabráněno.

66. V rozsahu, ve kterém za tímto argumentem Portugalska stojí čistě rozpočtové úvahy, je dále nutno poukázat na skutečnost, že společný režim daňového paušálu pro zemědělce je pouze zvláštním režimem, který je možné uplatnit, a členské státy nejsou povinny této možnosti využít. Pokud se však pro tento zvláštní režim rozhodnou, musí se jejich prováděcí právní předpisy držet rámce, který stanoví směrnice o společném systému DPH. V tomto ohledu neobstojí argument Portugalska, podle nějž je věcí členských států, aby si zvolily formu a prostředky provedení.

b) Neměnnost situace v zemědělství, pokud jde o DPH

67. Portugalsko dále uvádí, že Komise vychází nesprávně z toho, že situace v odvětví zemědělství se v Portugalsku, pokud jde o DPH, změnila natolik, že na rozdíl od dřívějška již nyní nulová sazba paušální náhrady není možná. I když se sazby daně změnily, situace v roce 1989, kdy se Portugalsko po

přechodné lhůtě muselo přizpůsobit směrnici 77/388, je, pokud jde o zdanění obratů na vstupu a obratů na výstupu, srovnatelná s dnešní situací. I pokud bychom chtěli vycházet z podstatné změny, tak se tato uskutečnila již před sedmnácti lety, kdy Portugalsko v roce 1992 zrušilo nulovou sazbu pro různé zemědělské produkční faktory.

68. V této souvislosti stačí odkaz na ustálenou judikaturu, podle níž se nesplnění povinnosti musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku [45], a podle níž je pouze věcí Komise, aby rozhodla, zda [46] a kdy [47] zahájí řízení pro nesplnění povinnosti. Jak se situace měla v letech 1989 a 1992, tedy není rozhodné.

c) Náhrada jiným způsobem

69. Portugalsko konečně uvádí, že paušální náhrada, pokud by skutečně bylo nutné ji poskytnout, nemá na rozdíl od nároku na odpočet daně daňově právní povahu. Naopak, jedná se pouze to, aby zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu byla poskytnuta finanční náhrada za jejich provozní náklady. V Portugalsku k tomu dochází téměř vždy prostřednictvím podpor, náhrad, prémií a jiných státních dotací.

70. Společný režim daňového paušálu pro zemědělce je však beze sporu součástí společného systému DPH, tak jak je upraven ve směrnici. Kvalifikovat tento zvláštní režim v části, ve které stanoví paušální náhradu, tak, že nemá daňově právní povahu, se mi jeví jako nepřijatelné. Nutnost jednotného uplatňování tohoto systému krom toho nepřipouští, aby za chybějící náhrady daně na vstupu byly zvoleny podpory nebo jiné státní dotace.

4. Závěr

71. Je tedy nutno konstatovat, že Portugalsko porušilo společný režim daňového paušálu pro zemědělce tím, že sazbu paušální náhrady stanovilo na nulovou hodnotu, přestože zatížení zemědělců podléhajících daňovému paušálu daní z přidané hodnoty na vstupu není ani nulové, ani se nule neblíží.

B – *K výtce týkající se výpočtu vlastních zdrojů*

72. Svým žalobním návrhem Komise kritizuje nejen doposud projednávaný zvláštní režim, který Portugalsko uplatňuje na zemědělce podléhající daňovému paušálu, nýbrž také to, že Portugalsko u svých vlastních zdrojů provádí negativní kompenzaci ve značné výši, aby tak vyrovnalo výběr DPH.

73. Na rozdíl od výtky týkající se zvláštního režimu se účastníci řízení ve svých písemných vyjádřeních věnují této druhé části žalobního návrhu Komise pouze okrajově.

74. Komise k tomu ve své žalobě použila pouze jeden krátký bod. V něm uvádí, že toto řízení sice neslouží tomu, aby bylo určeno, do jaké míry Portugalsko splnilo své povinnosti související s výběrem vlastních zdrojů, že je ale nutno poukázat na skutečnost, že Komise může požadovat doplacení a úroky, pokud by Portugalsko porušilo směrnici a pokud by toto porušení mělo vést ke snížení vlastních zdrojů Evropské unie. V rámci své argumentace k výkladu článku 298 směrnice Komise spíše

45 — Rozsudky ze dne 26. dubna 2005, Komise v. Irsko (C-494/01, Sb. rozh. s. I-3331, bod 29), ze dne 28. ledna 2010, Komise v. Francie (C-333/08, Sb. rozh. s. I-757, bod 55), a ze dne 7. dubna 2011, Komise v. Portugalsko (C-20/09, Sb. rozh. s. I-2637, bod 31).

46 — Rozsudky ze dne 26. června 2003, Komise v. Francie (C-233/00, Recueil, s. I-6625, bod 31), ze dne 2. června 2005, Komise v. Lucembursko (C-266/03, Sb. rozh. s. I-4805, bod 35), ze dne 21. ledna 2010, Komise v. Německo (C-17/09, bod 20), a ze dne 26. května 2011, Komise v. Španělsko (C-306/08, Sb. rozh. s. I-4541, bod 66).

47 — Rozsudky ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie (C-333/99, Recueil, s. I-1025, bod 25), ze dne 4. března 2010, Komise v. Itálie (C-297/08, Sb. rozh. s. I-1749, bod 87), ze dne 28. října 2010, Komise v. Litva (C-350/08, Sb. rozh. s. I-10525, bod 33), a Komise v. Španělsko (uvedený výše v poznámce pod čarou 46, bod 66).

mimochodem poukázala na skutečnost, že Portugalsko v roce 2004 provedlo při výpočtu vlastních zdrojů negativní kompenzaci ve výši přibližně 70 milionů eur, aby tak zohlednilo DPH na vstupu, u níž zemědělci podléhající daňovému paušálu neuplatnili odpočet.

75. Tomu odpovídajícím způsobem se Portugalsko ve své žalobní odpovědi zabývá tímto bodem jen krátce. Toto řízení má sice svůj základ v rozporech mezi Komisí a Portugalskem týkajících se správného výpočtu vlastních zdrojů v souvislosti se zvláštním režimem pro zemědělce; jak ale uvádí sama Komise, není to předmětem tohoto řízení. I kdyby se Soudní dvůr přiklonil k výkladu společného režimu daňového paušálu zastávanému Komisí, nemůže to vést ke zvýšení portugalského příspěvku na vlastní zdroje, protože již bylo dosaženo maximální úrovně. Ve své duplice Portugalsko poukazuje krom toho na skutečnost, že se Komise opírá o ustanovení šesté směrnice 77/388 upravující výpočet vlastních zdrojů v souvislosti se společným režimem daňového paušálu pro zemědělce [48], která se již delší dobu, nejpozději ale od okamžiku, kdy vstoupilo v platnost nařízení č. 1553/89 [49], nepoužívají a ve směrnici o společném systému DPH se již rovněž žádná jim obdobná ustanovení nenacházejí.

76. Portugalsko sice výslovně nepopřelo, že v souvislosti s režimem, který uplatňuje na zemědělce podléhající daňovému paušálu, provádí u vlastních zdrojů negativní kompenzaci a učinilo tak zejména v roce 2004. Vzhledem k výše uvedené a na jednání na základě dotazu znovu potvrzené argumentaci Komise, podle níž se toto řízení netýká výběru vlastních zdrojů, to ovšem není možné Portugalsku vytýkat. Z čl. 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora a související judikatury totiž vyplývá, že každý návrh na zahájení řízení musí uvádět předmět sporu a stručný popis žalobních důvodů a že tyto údaje musejí být natolik jasné a přesné, aby umožnily žalovanému připravit si obhajobu a Soudnímu dvoru vykonávat přezkum. Z toho vyplývá, že základní skutkové a právní okolnosti, na kterých je žaloba založena, musí uceleně a srozumitelně vyplývat ze samotného znění žaloby [50]. Žaloba Komise, pokud jde o druhou část jejího žalobního návrhu, tyto požadavky nesplňuje.

77. Vzhledem k tomu, že Komise druhou část svého žalobního návrhu nevzala výslovně zpět a je tedy nutno o něm rozhodnout, musí být z důvodu nedostatečného odůvodnění odmítnuta jako nepřípustná.

V – K nákladům řízení

78. Vzhledem k tomu, že oba účastníci řízení navrhli, aby byla druhému účastníkovi řízení uložena náhrada nákladů řízení a vzhledem k tomu, že oba měli ve věci částečně úspěch i neúspěch, navrhuji, aby každému účastníkovi řízení byla podle čl. 69 odst. 3 jednacího řádu uložena náhrada jeho vlastních nákladů řízení.

VI – Závěry

79. Soudnímu dvoru proto navrhuji, aby rozhodl následovně:

„1) Portugalská republika tím, že na zemědělce uplatňuje zvláštní režim, který se odchyluje od směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a podle kterého jsou zemědělci osvobozeni od DPH a vztahuje se na ně nulová sazba paušální náhrady, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 296 až 298 této směrnice.

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3) Každý účastník řízení ponese vlastní náklady řízení.“

48 — Článek 25 odst. 12 ve spojení s přílohou C šesté směrnice 77/388.

49 — Nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 ze dne 29. května 1989 o konečné jednotné úpravě vybírání vlastních zdrojů vycházejících z daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 155, s. 9).

50 — Rozsudky ze dne 21. února 2008, Komise v. Itálie (C-412/04, Sb. rozh. s. I-619, bod 103), ze dne 16. července 2009, Komise v. Polsko (C-165/08, Sb. rozh. s. I-6843, bod 42) a ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko (C-267/09, Sb. rozh. s. I-3179, bod 25).