Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 22. septembra 2011 [1]

Vec C-524/10

Európska komisia
proti

Portugalskej republike

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Odpočet dane — Paušálna úprava pre poľnohospodárov — Paušálna kompenzácia namiesto odpočtu dane — Nulová percentuálna sadzba paušálnej kompenzácie — Podmienky“

I – Úvod

1. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty [2] v zásade stanovuje, že DPH sa vyberá v maximálne všeobecnej miere a na všetkých stupňoch výroby a distribúcie. Každý podnik, ktorý je súčasťou výrobného, resp. distribučného reťazca, je povinný pripočítať k čistej cene svojich výrobkov alebo služieb daň z pridanej hodnoty a odviesť ju správcovi dane. Uvedený podnik, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, však môže odpočítať DPH, ktorú zaplatil svojim vlastným dodávateľom. To znamená, že každý podnik odvádza DPH len z pridanej hodnoty, ktorú sám vytvoril. Z hospodárskeho hľadiska znáša daň z pridanej hodnoty, ktorá bola vymeraná v rozličných etapách, príslušný zákazník a v konečnom dôsledku len konečný spotrebiteľ.

2. Na poľnohospodárov, v prípade ktorých by použitie tejto všeobecnej úpravy dane z pridanej hodnoty narazilo na ťažkosti, môžu členské štáty uplatniť osobitnú úpravu, tzv. spoločnú paušálnu úpravu pre poľnohospodárov. Podľa nej môžu poľnohospodárov oslobodiť od povinnosti vyberať daň z pridanej hodnoty, pričom bežný, presne vypočítaný odpočet dane nahrádza paušálne vypočítaná kompenzácia dane z pridanej hodnoty odvedenej na vstupe.

3. V predmetnom konaní o nesplnenie povinnosti vyplývajúcej zo Zmluvy Európska komisia v podstate vytýka, že Portugalsko stanovilo percentuálnu sadzbu tejto paušálnej kompenzácie na nulu, takže portugalskí poľnohospodári, na ktorých sa táto úprava vzťahuje, nedostanú nijakú kompenzáciu dane z pridanej hodnoty odvedenej na vstupe.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o spoločnom systéme DPH“ alebo len „smernica“).

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

4. Hlava XI smernice o spoločnom systéme DPH, ktorá má názov „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“, obsahuje v kapitole 7 s názvom „Rôzne ustanovenia“ článok 272 ods. 1 prvý pododsek písm. e), ktorý stanovuje, že členské štáty môžu oslobodiť od niektorých alebo všetkých povinností uvedených v kapitolách 2 až 6 zdaniteľné osoby, na ktoré sa vzťahuje spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov. Spája sa s tým povinnosť identifikovať sa voči správcovi dane ako zdaniteľná osoba, vystavovať faktúry dane z pridanej hodnoty, viesť účtovníctvo a podávať daňové priznania k DPH.

5. Hlava XII smernice o spoločnom systéme DPH s názvom „Osobitné úpravy“ vo svojej kapitole 2, ktorá obsahuje články 295 až 305, upravuje „Spoločnú paušálnu úpravu pre poľnohospodárov“.

6. Podľa článku 296 ods. 1 smernice ak by uplatňovanie všeobecnej úpravy DPH alebo osobitnej úpravy pre malé podniky spôsobilo poľnohospodárom ťažkosti, členské štáty môžu uplatniť na poľnohospodárov paušálnu úpravu, ktorej cieľom je kompenzácia DPH účtovanej pri nákupe tovaru a služieb. Paušálna kompenzácia sa podľa tohto ustanovenia uplatní namiesto práva na odpočítanie dane (článok 302). Poľnohospodár s paušálnou úpravou si však môže zvoliť aj uplatnenie všeobecnej úpravy DPH (článok 296 ods. 3).

7. Článok 297 uvedenej smernice znie:

„Členské štáty podľa potreby stanovia percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie. Členské štáty môžu stanoviť rozdielne percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie pre lesníctvo, rôzne pododvetvia poľnohospodárstva a pre rybné hospodárstvo.

Členské štáty oznámia Komisii percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie stanovené v súlade s prvým odsekom pred tým, ako ich začnú uplatňovať.“

8. Článok 298 smernice stanovuje:

„Percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie sa určujú na základe makroekonomických údajov týkajúcich sa výlučne poľnohospodárov s paušálnou úpravou za predchádzajúce tri roky.

Percentuálne sadzby sa môžu zaokrúhliť smerom nahor alebo nadol na najbližšiu polovicu percentuálneho bodu. *Členské štáty môžu tiež znížiť tieto percentuálne sadzby až na nulu.*[3]“

9. Percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie nesmú viesť k tomu, aby poľnohospodárom s paušálnou úpravou bola vrátená daň, ktorá by presahovala výšku DPH účtovanej na vstupe (článok 299). Paušálna kompenzácia, na ktorú má právo konkrétny poľnohospodár, sa vypočíta pomocou percentuálnej sadzby paušálnej kompenzácie z čistej ceny výrobkov, ktoré dodal, alebo služieb, ktoré poskytol (článok 300). Paušálnu kompenzáciu zaplatí odberateľ, alebo orgány verejnej moci (článok 301). Ak zdaniteľný odberateľ zaplatí paušálnu kompenzáciu, má právo odpočítať od DPH za svoje vlastné transakcie na výstupe hodnotu uvedenej kompenzácie alebo má právo požiadať správcu dane, aby mu zaplatenú paušálnu kompenzáciu vrátil (článok 303).

3 — Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

B – *Portugalské právo*

10. Podľa článku 9 bodu 33 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „CIVA“)[4] je dodanie predmetov, ku ktorému dochádza pri činnostiach uvedených v prílohe A CIVA s názvom „Zoznam činností poľnohospodárskej výroby“, ako aj poskytnutie poľnohospodárskych služieb uvedených v prílohe B s názvom „Zoznam poľnohospodárskych služieb“, oslobodené od dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ich poľnohospodár vykonáva okrem iného pomocou svojich pracovníkov a bežného vybavenia svojho poľnohospodárskeho alebo lesníckeho podniku. Spomenuté prílohy sú vlastne analógiou príloh VII a VIII smernice o spoločnom systéme DPH.

11. Podľa článku 29 ods. 3 CIVA sú poľnohospodári, ktorí vykonávajú výlučne transakcie oslobodené od dane z pridanej hodnoty, oslobodení od všeobecnej povinnosti výberu a fakturácie dane, podávania daňových priznaní a vedenia účtovníctva. Môžu si zvoliť aj bežnú úpravu vrátane práva na odpočet dane, zvolenému daňovému režimu však musia podliehať päť rokov (článok 12).

III – Skutkový stav, konanie pred podaním žaloby a návrhy účastníkov konania

12. Komisia v liste zo 6. júna 2008 oznámila portugalským orgánom, že fakultatívnu právu úpravu, ktorá v Portugalsku platí pre poľnohospodárov, považuje za nezlučiteľnú so všeobecnou paušálnou úpravou podľa smernice o spoločnom systéme DPH. Portugalská právna úprava totiž neupravuje odpočet vstupnej DPH, ale v skutočnosti sa naopak obmedzuje na to, že stanovuje oslobodenie poľnohospodárskych činností od dane, spojené s nemožnosťou vykonať odpočet DPH na vstupoch.

13. Portugalské orgány vo svojej odpovedi z 20. augusta 2008 popreli existenciu porušenia: článok 298 ods. 2 druhá veta smernice o spoločnom systéme DPH členským štátom výslovne umožňuje znížiť percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie na nulu, a to nezávisle od výšky odpočítanej dane, ktorú poľnohospodári podliehajúci paušálnej úprave zaplatili. Portugalská právna úprava je v súlade s cieľmi všeobecnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov, najmä s cieľom zjednodušenia. Okrem toho je sporná úprava porovnateľná s oslobodením od dane, pri ktorom nevzniká právo na odpočet dane. Navyše, členské štáty si môžu slobodne zvoliť spôsob a prostriedky, ako smernice preberú, takže nič nesvedčí v neprospech portugalskej právnej úpravy.

14. Keďže toto tvrdenie Komisiu nepresvedčilo, zaslala 26. júna 2009 Portugalskej republike odôvodnené stanovisko, v ktorom trvala na tom, že portugalská právna úprava nie je zlučiteľná s článkami 296 až 298 smernice o spoločnom systéme DPH.

15. V liste adresovanom Komisii z 31. augusta 2009 odmietla Portugalská republika vyhovieť odôvodnenému stanovisku a podrobnejšie rozviedla svoj postoj.

16. Komisia aj naďalej zastáva názor, že portugalská právna úprava je v rozpore s právom Únie, a preto v predmetnej žalobe, ktorá bola Súdnemu dvoru doručená 11. novembra 2010, navrhuje:

1. určiť, že Portugalská republika si tým, že na poľnohospodárskych výrobcov uplatňuje osobitný režim, ktorý sa odchyľuje od smernice o spoločnom systéme DPH, pretože dotknuté osoby oslobodzuje od platenia DPH a uplatňuje na ne nulovú percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie, a súčasne vykonáva vo svojich vlastných zdrojoch značne vysoké započítanie so zápornou hodnotou s cieľom kompenzovať výber DPH, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 296 až 298 smernice 2006/112 o spoločnom systéme DPH;

2. zaviazať Portugalskú republiku na náhradu trov konania.

4 — V znení zmenenom a doplnenom zákonným dekrétom č. 195/89 z 12. júna 1989, opätovne uverejnenom v zákonnom dekréte č. 102/2008 z 20. júna 2008 (v znení korigenda č. 44-A/2008 z 13. augusta 2008).

17. Portugalská republika navrhuje:

1. zamietnuť žalobu;

2. zaviazať Komisiu na náhradu trov konania.

18. V nadväznosti na písomnú časť konania sa 14. septembra 2011 uskutočnilo pojednávanie.

IV – Právne posúdenie

A – *O námietke proti nulovej percentuálnej sadzbe paušálnej kompenzácie*

1. O výklade článku 298 ods. 2 druhej vety 2 smernice

19. Vyriešenie predmetného sporu si v prvom rade vyžaduje objasnenie, za akých podmienok sú členské štáty, a teda aj Portugalsko, podľa smernice o spoločnom systéme DPH oprávnené stanoviť v rámci paušálnej kompenzácie pre poľnohospodárov nulovú percentuálnu sadzbu. Prostredníctvom uvedenej nulovej sadzby v konečnom dôsledku nedochádza ku kompenzácii dane z pridanej hodnoty, ktorou sú zaťažené vstupné transakcie poľnohospodárov.

a) O znení článku 298 ods. 2 druhej vety

20. Portugalsko považuje nulovú sadzbu bez ďalších podmienok za prípustnú a poukazuje na znenie článku 298 ods. 2 druhej vety smernice. Tam sa skutočne výslovne uvádza, že „členské štáty môžu tiež znížiť tieto percentuálne sadzby až na nulu."

21. Komisia však zastáva názor, že to nemožno považovať za výsadnú listinu. Nulová sadzba je naopak prípustná len za určitých podmienok, a to, ak sa percentuálna sadzba paušálnej kompenzácie, ktorá bola vypočítaná v súlade so smernicou, blíži k nule, alebo ak sú vstupné transakcie poľnohospodárov oslobodené od dane, takže nie je potrebné nič kompenzovať.

22. Uvedené obmedzenie možnosti poskytnutej členským štátom znížiť percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie na nulu nemá v článku 298 ods. 2 druhej vete smernice nijakú oporu. Znenie však nebráni ani reštriktívnemu výkladu, ktorý zastáva Komisia. Systematickú súvislosť, ako aj zmysel a účel právnej úpravy [5] a proces jej vzniku [6] treba preto preskúmať z hľadiska ďalších argumentov, pomocou ktorých by sa dalo určiť, ktorým smerom sa má uberať výklad tohto ustanovenia.

b) O histórii vzniku článku 298 ods. 2 druhej vety smernice

23. V súvislosti s históriou vzniku článku 298 ods. 2 druhej vety smernice, o ktorú sa účastníci konania často opierajú, treba najprv konštatovať, že už článok 25 ods. 3 prvý pododsek štvrtá veta šiestej smernice 77/388 o DPH [7], ktorá bola prepracovaná smernicou o spoločnom systéme DPH, od začiatku upravoval, že „členské štáty môžu znížiť tieto percentuálne sadzby až na nulu". [Poznámka prekladateľa: V slovenskej jazykovej verzii šiestej smernice je táto veta vynechaná.]

5 — Pozri rozsudky z 15. júla 2004, Harbs, C-321/02, Zb. s. I-7101, bod 28; z 26. mája 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Zb. s. I-4491, bod 24, a z 9. marca 2010, Komisia/Nemecko, C-518/07, Zb. s. I-1885, bod 17.

6 — Pozri rozsudky z 23. apríla 2009, Falco Privatstiftung a Rabitsch, C-533/07, Zb. s. I-3327, bod 20; z 10. septembra 2009, Eschig, C-199/08, Zb. s. I-8295, bod 58, a z 28. októbra 2010, Volvo Car Germany, C-203/09, Zb. s. I-10721, bod 40.

7 — Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 77/388/EHS 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).

24. Na základe dostupných informácií pochádza toto ustanovenie z pozmeňujúceho a doplňujúceho návrhu Írska k pôvodnému návrhu smernice predloženému Komisiou [8]. V „konečnom znení kompromisného textu“ úpravy osobitného režimu pre poľnohospodárov [9], ktorý v rámci prerokovania svojho návrhu vypracovala Komisia a ktorý zohľadňuje „niekoľko zmien, ktoré v ňom boli vykonané na zasadnutí Výboru stálych zástupcov, ktoré sa konalo 3. decembra 1976“, sa v článku 27 [10] ods. 3 prvom pododseku nachádza nová veta 4, podľa ktorej „členské štáty môžu znížiť tieto percentuálne sadzby až na nulu“. V poznámke pod čiarou sa uvádza, že sa vloženie tejto vety vo Výbore stálych zástupcov dohodlo na žiadosť írskej delegácie.

25. V zápisnici Rady R/3260/76 (FIN 892) z 21. decembra 1976 [11] z rokovaní Výboru stálych zástupcov, ktoré sa konali 3. a 8. decembra 1976, sa teda uvádza, že „všetky delegácie súhlasili s tým, že členské štáty by mali mať možnosť znížiť príslušné sadzby kompenzácií až na nulu“.

26. V liste stáleho zástupcu Írska z 19. novembra 1976 [12], ktorý bol adresovaný Rade a týka sa článku 27 šiestej smernice o DPH – osobitného režimu pre poľnohospodárov, sa však predmetný návrh nenachádza a ani z neho nemožno odvodiť závery o súvisiacich úvahách. Uvádza sa v ňom iba všeobecne, že „súčasné znenie stavia Írsko pred značné ťažkosti. Komisia bola o týchto ťažkostiach informovaná v súvislosti s úpravou návrhu. …“

27. Komisia v predmetnom konaní uvádza, že sporné ustanovenie je potrebné vysvetliť predovšetkým tým, že niektoré členské štáty, okrem iného aj Írsko, vtedy na poľnohospodársku výrobu uplatňovali nulovú sadzbu a smernica 77/388 to naďalej umožňovala, hoci len v úzkom rozsahu. [13] Pre takéto situácie vytvorila Rada pre členské štáty možnosť stanoviť nulovú sadzbu paušálnej kompenzácie.

28. Proti tomu však treba namietať, že logickou podmienkou paušálnej kompenzácie je zaplatenie dane na vstupe [14], takže v prípade nulovej sadzby z obratov na vstupe nemôže od začiatku prichádzať do úvahy percentuálna sadzba paušálnej kompenzácie, ktorá by bola vyššia ako nula, a preto si nevyžaduje nijaké výslovné splnomocnenie. Okrem toho, v čase, keď sa do návrhu smernice 77/388 začlenilo sporné ustanovenie, článok 27 ods. 3 [15] už stanovoval, že členské štáty „podľa potreby“ stanovia percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie. Ak sa na obraty na vstupe vzťahuje nulová sadzba, práve vtedy uvedená potreba neexistuje, a preto nie je potrebné ani splnomocnenie na stanovenie nulovej sadzby paušálnej kompenzácie.

29. Portugalsko upozorňuje na odôvodnenie Komisie k jej pôvodnému návrhu smernice z júna 1973 [16], v ktorom samotná Komisia k odsekom 4 a 5 článku 27 s názvom „Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárskych výrobcov“ uvádza, že členské štáty môžu v rámci maximálnej hranice uvedenej v odseku 3 voľne stanoviť percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie. V nemeckej jazykovej verzii odôvodnenia návrhu síce chýba slovo „voľne“ („frei“), ale vo francúzskom texte je skutočne uvedené „peuvent librement fixer“, v anglickom „may freely fix“, v talianskom „possono liberamente fissare“ a v holandskom texte „vrijelijk kunnen vaststellen“.

8 — KOM (73) 950 v konečnom znení, k dispozícii na http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf

9 — Delegáciám sa odoslalo ako oznámenie Rady, R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1, zo 7. decembra 1976, k dispozícii na http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf Anglická, dánska, holandská, nemecká a talianska jazyková verzia majú dátum 8. decembra 1976.

10 — Ide o neskorší článok 25 smernice 77/388.

11 — K dispozícii na http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf Nemecká jazyková verzia pochádza z 23. decembra 1976, anglická, dánska, holandská a talianska jazyková verzia sú z 22. decembra 1976.

12 — Dokument Rady R/2855/76 (v konečnom znení 750) z 23., resp. 24. novembra 1976, k dispozícii na http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf

13 — Komisia v tejto súvislosti odkazuje okrem iného na rozsudok z 21. júna 1988, Komisia/Írsko, 415/85, Zb. s. 3097, body 29 a 30. V tomto konaní Komisia okrem iného vytýkala Írsku, že na krmivá a hnojivá, ako aj na osivo uplatňuje nulovú sadzbu, Súdny dvor však nulovú sadzbu na tieto výrobné faktory považoval za zlučiteľnú so smernicou 77/338.

14 — Pozri rozsudok Komisia/Írsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 25.

15 — Neskorší článok 25 ods. 3 smernice 77/388 a neskôr článok 297 ods. 1 smernice o spoločnom systéme DPH.

16 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 8.

30. Na tomto mieste vyvolaný dojem veľkorysosti pôsobí prekvapivo. Ak by Komisia skutočne chcela členským štátom v rámci uvedenej maximálnej hranice ponechať úplnú voľnosť, nebolo by pre ňu a pre Radu predsa nič jednoduchšie, ako to tak napísať do textu smernice. To sa však nestalo. Práve naopak, Rada sa až na nátlak Írska vo veľmi neskorom štádiu rokovaní dohodla na úprave, ktorá je podstatne menej jasná, pokiaľ ide o priestor členských štátov na voľnú úvahu.

31. Okrem toho sa Rada v období, keď sa zaoberala írskym pozmeňujúcim a doplňujúcim návrhom, zaoberala aj doplnením článku 27 ods. 3 prvého pododseku, ktoré navrhlo nemecké stále zastúpenie [17] a ktoré toto zastúpenie považovalo za „striktne nevyhnutné“ [18], že paušálne kompenzácie sa môžu zaokrúhliť smerom nahor alebo nadol k najbližšiemu polovičnému bodu. Tento návrh bol prevzatý ako piata veta uvedeného ustanovenia [19]. Pokiaľ by delegácie už v prípade pôvodného návrhu smernice alebo najneskôr po tom, ako sa doň na návrh Írska vložila štvrtá veta, vychádzali z toho, že členské štáty môžu v rámci istej maximálnej hranice voľne určovať percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie, pravidlo o zaokrúhľovaní by nebolo potrebné. Prísne požiadavky pravidla o zaokrúhľovaní naopak popierajú možnosť úplne voľnej úvahy členských štátov.

32. Tvrdenia Komisie uvedené v odôvodnení pôvodného návrhu smernice preto nemôžu byť rozhodujúce pre to, akým smerom sa má vykladať dotknutá právna úprava.

33. História vzniku článku 298 ods. 2 druhej vety smernice o spoločnom systéme DPH teda neposkytuje nijaké jasné oporné body pre to, či sa má toto ustanovenie vykladať v zmysle, ktorý zastáva Komisia, alebo v zmysle, ktorý zastáva Portugalsko.

c) O systematických súvislostiach a zmysle a účele

i) Konkrétny systematický kontext

34. Niektoré systematické úvahy už boli zahrnuté do argumentácie venovanej histórii vzniku.

35. Ako už bolo uvedené, určenie percentuálnych sadzieb paušálnej kompenzácie podľa článku 297 ods. 1 smernice [20] je aj tak stanovené len pre prípad potreby. Pokiaľ nie sú poľnohospodárske výrobné faktory zaťažené daňou na vstupe, uvedená potreba neexistuje a článok 298 ods. 2 druhá veta smernice by v zásade nebol potrebný na to, aby bolo možné stanoviť nulovú hodnotu sadzby kompenzácie.

36. Článok 299 smernice presne v tomto zmysle stanovuje [21], že percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie nesmú viesť k tomu, aby poľnohospodárom s paušálnou kompenzáciou bola vrátená daň, ktorá by presahovala výšku DPH účtovanej na vstupe. Zabezpečí sa tým, že úprava paušálnej kompenzácie nebude pre poľnohospodárov predstavovať nijaký prvok štátnej pomoci [22].

37. Oba tieto systematické aspekty svedčia skôr v prospech toho, že článok 298 ods. 2 druhá veta je samostatným ustanovením a členským štátom chce možnosť nulovej kompenzácie poskytnúť aj v prípade daňového zaťaženia vstupných obratov.

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

18 — Pozri k tomu dokument Rady R/2892/1/76 (v konečnom znení 758) rev. 1 zo 7. decembra 1976, už citovaný v poznámke pod čiarou 9.

19 — Pozri článok 25 ods. 3 prvý pododsek piata veta [Poznámka prekladateľa: V slovenskej jazykovej verzii je to štvrtá veta.] smernice 77/388 a článok 298 ods. 2 prvá veta smernice o spoločnom systéme DPH.

20 — Predtým článok 25 ods. 3 prvá veta smernice 77/388.

21 — Zodpovedajúce ustanovenie obsahoval návrh smernice 77/388 už v článku 27 ods. 1 prvom pododseku tretej vete predtým, ako do nej bola vložená štvrtá a piata veta, pozri dokument Rady R/2892/1/76 (v konečnom znení 758) rev. 1 zo 7. decembra 1977, už citovaný v poznámke pod čiarou 9.

22 — K podobným úvahám Komisie už v súvislosti s pôvodným návrhom smernice 77/388, citovaný v poznámke pod čiarou 8, avšak pokiaľ ide o článok 27 ods. 11 uvedeného návrhu, pozri odôvodnenie priložené k tomuto návrhu, podľa ktorého by sa neprimerane vysoká kompenzácia rovnala hospodárskej pomoci. Pozri tiež rozsudok z 28. júna 1988, Komisia/Taliansko, 3/86, Zb. s. 3369, bod 14.

38. V prípade takého výkladu si však len ťažko možno predstaviť, že dôvodom tejto právnej úpravy by naozaj mohli byť „vážne ťažkosti“ Írska spôsobené nulovou daňovou sadzbou, ktorá tam platí pre poľnohospodárske produkčné faktory. V čase, keď Írsko namietalo voči Rade „vážne ťažkosti“ [23], už totiž návrh smernice 77/388 obsahoval ustanovenie [24], ktoré bolo analógiou článku 298 smernice o spoločnom systéme DPH, a v čase, keď sa na návrh Írska zahrnulo do návrhu smernice 77/388 [25] ustanovenie, ktoré možno považovať za predchodcu článku 298 ods. 2 druhej vety smernice o spoločnom systéme DPH, sa už v ustanovení, ktoré bolo predchodcom článku 297 ods. 1 smernice o spoločnom systéme DPH, uvádzalo [26], že členské štáty stanovia percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie len „podľa potreby“ [27].

39. Zmienené pravidlo o zaokrúhľovaní upravené v článku 298 ods. 2 prvej vete však svedčí skôr proti tomu, aby sa druhá veta chápala v tom zmysle, že stanovenie nulovej sadzby sa neviaže na nijaké podmienky. Pokiaľ by členské štáty na základe článku 298 ods. 2 druhej vety smernice, ktorý je z hľadiska histórie vzniku starší, aj napriek značnému zaťaženiu daňou z pridanej hodnoty na vstupe, skutočne mohli voľne stanoviť nulovú sadzbu kompenzácie, nebolo by potrebné nijaké ustanovenie, ktoré by im udeľovalo právomoc zaokrúhliť percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie, vypočítanú na základe určitých parametrov, na polovicu bodu smerom nahor alebo nadol.

40. Zo systematického hľadiska však druhá veta nie je iba jednoduchým doplnením prvej vety v tom zmysle, že zaokrúhlenie môže viesť k nulovej sadzbe. Po prvé, poradie týchto viet bolo v smernici 77/388 opačné, po druhé, historický sled vloženia týchto viet do návrhu smernice 77/388 taký pohľad vylučuje, a po tretie, z povahy veci vyplýva, že výsledkom zaokrúhlenia môže byť aj nulová sadzba. Pre úplnosť treba upozorniť na to, že slovo „tiež“ uvedené v článku 298 ods. 2 druhej vete smernice o spoločnom systéme DPH je v tejto smernici novo uvedené. Keďže podľa odôvodnenia č. 3 tejto smernice táto zmena nie je uvedená v ustanoveniach, ktoré upravujú jej prebratie a nadobudnutie účinnosti [28], nebola jej účelom vecná zmena. Čo sa týka výkladu, ktorý je v tejto veci potrebné vykonať, z tejto výlučne redakčnej úpravy nemožno odvodiť nijaké ďalšie indície.

41. Vzhľadom na to, že doposiaľ vykonané systematické úvahy neposúvajú výklad článku 298 ods. 2 druhej vety smernice o spoločnom systéme DPH jednoznačne ani jedným, ani druhým smerom, treba uviesť toto ustanovenie do širšieho kontextu a okrem toho je do tejto analýzy potrebné zahrnúť aj zmysel a účel úpravy paušálnej kompenzácie pre poľnohospodárov.

ii) Širší kontext a zmysel a účel paušálnej úpravy

42. Paušálna úprava pre poľnohospodárov patrí k osobitným úpravám spoločného systému DPH a ako takú ju treba vykladať reštriktívne [29].

43. Ako naznačuje už nadpis príslušnej kapitoly 2 hlavy XII smernice o spoločnom systéme DPH, „Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov“, a ako spresňuje článok 296 a článok 302 v spojení s článkom 272 ods. 1 prvým pododsekom písm. e) smernice, účel tejto osobitnej úpravy spočíva v tom, aby poľnohospodári, ktorým by použitie všeobecnej alebo aj osobitnej úpravy platnej pre malé

23 — Pozri list stáleho zástupcu Írska z 19. novembra 1976, už citovaný v poznámke pod čiarou 12.

24 — Článok 27 ods. 3 pododsek 1 tretia veta, ktorý sa zmenil na článok 25 ods. 3 pododsek 1 tretiu vetu smernice 77/388.

25 — Článok 27 ods. 3 prvý pododsek štvrtá veta, ktorý sa zmenil na článok 25 ods. 3 prvý pododsek štvrtú vetu smernice 77/388.

26 — Článok 27 ods. 3 prvý pododsek prvá veta, ktorý sa zmenil na článok 25 ods. 3 prvý pododsek prvú vetu smernice 77/388.

27 — Pozri rôzne štádiá návrhu, ako vyplývajú z dokumentov Rady R/2514/76 (v konečnom znení 663) z 22. októbra 1976 (nemecká jazyková verzia má dátum 27. októbra 1976), dostupné na http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf a R/2892/1/76 (v konečnom znení 758) rev. 1 zo 7. decembra 1976, už citovaný v poznámke pod čiarou 9.

28 — Pozri článok 412 smernice.

29 — Rozsudky Harbs, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 27, a Stadt Sundern, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 27. K osobitnej úprave pre malé podniky pozri rozsudok z 28. septembra 2006, Komisia/Rakúsko, C-128/05, Zb. s. I-9265, bod 22, ako aj moje návrhy zo 17. júna 2010 vo veci Schmelz, C-97/09, Zb. s. I-10465, bod 32.

podniky spôsobilo ťažkosti, mohli získať paušálnu kompenzáciu za daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe [30]. Uvedená úprava je navrhnutá tak, aby poľnohospodári, na ktorých sa vzťahuje, zo svojich obratov na výstupe nevyberali a neodvádzali daň z pridanej hodnoty, ale naproti tomu nemali ani nárok na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Naopak, daň na vstupe sa má nahradiť paušálne.

44. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že nárok na odpočet dane je podľa ustálenej judikatúry základnou zásadou spoločného systému DPH [31] a v zásade nesmie byť obmedzený. [32] Nárok na odpočet dane totiž zaručuje neutralitu dane z pridanej hodnoty. [33]

45. Prostredníctvom paušálnej kompenzácie sa síce neutralita DPH nedosiahne na rovnakom individuálnom základe, ako je to v prípade nároku na odpočet dane, základnou myšlienkou tejto úpravy je však zachovať neutralitu DPH pre skupinu poľnohospodárov, na ktorých sa ako na celok vzťahuje paušálna úprava [34], a v maximálne možnej miere sa k nej priblížiť na individuálnom základe. Dosiahne sa to tak, že percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie, ktoré podľa článku 295 ods. 1 bodu 7 smernice slúžia na náhradu DPH na vstupe, sa podľa článku 298 ods. 1 smernice vypočítajú na základe makroekonomických údajov, ktoré platia pre túto skupinu [35], a potom sa podľa článku 300 smernice uplatnia na obraty, ktoré má konkrétny poľnohospodár na výstupe.

46. Na rozdiel od zdaniteľných osôb, na ktoré sa vzťahuje všeobecná úprava, vedie paušálna úprava pre poľnohospodárov síce k tomu, že sa z ich obratov na vstupe nevyberá DPH, a preto je možné položiť si otázku, prečo má vôbec dochádzať k vráteniu dane, ak totiž, ako uvádza Portugalsko, v prípade obratov na výstupe, ktoré sú oslobodené od DPH, podľa článku 168 smernice ani neexistuje nijaký nárok na odpočet dane.

47. Osobitná úprava pre poľnohospodárov však práve nebola navrhnutá ako oslobodenie od dane. Ako uvádza Komisia, vzhľadom na to, že poľnohospodári spravidla tvoria prvé články dlhého produkčného a distribučného reťazca, ktorý siaha až ku konečnému spotrebiteľovi [36], jednoduché oslobodenie ich obratov na výstupe by spôsobilo, že daň, ktorou sú zaťažené ich obraty na vstupe, by sa preniesla ďalej ako skrytá DPH a z príslušných súm dane by sa v neskorších etapách vyberala aj DPH, čím by teda došlo k viacnásobnému zaťaženiu a k ohrozeniu neutrality systému DPH.

48. Práve preto, aby sa predišlo takým vplyvom paušálnej kompenzácie, článok 303 smernice pre prípad, že paušálnu kompenzáciu poľnohospodárovi namiesto štátnej pokladne zaplatí zákazník podliehajúci DPH, stanovuje, že uvedený zákazník môže túto sumu odpočítať od DPH zo svojich vlastných obratov na výstupe alebo môže požiadať o jej vrátenie. Zabráni sa tým ďalšiemu prenosu skrytej DPH.

30 — Pozri aj odôvodnenie č. 50 smernice.

31 — Rozsudky z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 14; z 30. septembra 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 15, a z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Zb. s. I-3873, bod 31.

32 — Rozsudky z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca, C-371/07, Zb. s. I-9549, bod 26; z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Zb. s. I-7467, bod 37, a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Zb. s. I-13805, bod 39.

33 — Rozsudky Danfoss a AstraZeneca, už citovaný v poznámke pod čiarou 32, bod 26; Uszodaépítő, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 35, a rozsudok z 22. decembra 2010, Dankowski, C-438/09, Zb. s. I-14009, bod 24.

34 — Pozri k tomu článok 295 ods. 1 body 6 a 7.

35 — Pozri k tomu rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný v poznámke pod čiarou 22, bod 8.

36 — V rozsudku Komisia/Írsko (už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 29), ako aj v rozsudku z 21. júna 1988, Komisia/Spojené kráľovstvo (416/85, Zb. s. 3127, bod 20), Súdny dvor však dodanie poľnohospodárskych výrobných prostriedkov v súvislosti s otázkou, či na ich dodanie možno naďalej výnimočne uplatniť nulovú sadzbu, považoval za dodanie, ktoré je dostatočne blízke konečnému spotrebiteľovi.

49. Článok 298 ods. 2 druhá veta smernice však umožňuje úplne vylúčiť kompenzáciu dane tým, že sadzba paušálnej kompenzácie môže byť stanovená na nulovú hodnotu. Pritom nejde o výnimku z výnimky, ktorá vedie k základnému pravidlu, a preto by sa musela vykladať extenzívne,[37] zaobchádzanie s poľnohospodármi, na ktorých sa vzťahuje paušálna kompenzácia, sa však z hľadiska DPH od všeobecnej úpravy vzďaľuje ešte viac, než sa to aj tak uskutočňuje. Článok 298 ods. 2 druhej vety smernice preto treba vykladať reštriktívne.

50. Ako vyplýva z odôvodnenia pôvodného návrhu Komisie, spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov je „iba technickým a praktickým spôsobom uplatnenia dane“, pomocou ktorého sa má poľnohospodárom podliehajúcim paušálnej úprave poskytnúť paušálna kompenzácia za odpočítateľnú daň zaplatenú na vstupe. Táto úprava bola zavedená ako prechodný režim s účelom oslobodiť predovšetkým malé poľnohospodárske podniky od formalít, ktoré sú nevyhnutné v prípade všeobecnej úpravy.[38]

51. Na to, aby sa zaistil rovnomerný výber vlastných príjmov a aby sa zamedzilo narušeniu hospodárskej súťaže v jednotlivých členských štátoch z dôvodu uplatnenia DPH, sa v zmysle odôvodnenia pôvodného návrhu nemôže spoločná paušálna úprava spájať s finančnými výhodami alebo nevýhodami pre celok poľnohospodárov, pre ktorých platí spoločná paušálna úprava.[39] Je samozrejmé, že uplatnenie paušálnej úpravy – pokiaľ ide o výber vlastných príjmov a podmienky hospodárskej súťaže medzi poľnohospodármi jednotlivých členských štátov – by nemalo rovnaké účinky, ak by poľnohospodári podliehajúci paušálnej úprave niektorého z týchto štátov dostali paušálnu kompenzáciu, na ktorú poľnohospodári z iných krajín, pre ktorých platí paušálna úprava, nárok nemajú.[40]

52. Hoci sa pôvodný návrh smernice v mnohých ohľadoch zmenil, domnievam sa, že uvedené časti príslušného odôvodnenia aj naďalej výstižne opisujú zmysel a účel spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov. Ak by členský štát mohol voľne stanoviť, že aj napriek značnej daňovej záťaži DPH na vstupe nebude poskytnutá paušálna kompenzácia, spoločná paušálna úprava by stratila svoju podstatu. Taký výklad by teda nebol zlučiteľný so zmyslom a účelom úpravy.

53. Portugalsko však uvádza, že hlavný cieľ spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov spočíva v zjednodušení systému DPH pre poľnohospodárov, ktorí podliehajú paušálnej úprave, a jeho úprava tým, že vedie k maximálnemu zjednodušeniu, tento cieľ napĺňa. Na základe údajov za rok 2005 upozorňuje Portugalsko na skutočnosť, že jeho poľnohospodárstvo tvoria takmer výlučne veľmi malé rodinné podniky, že úroveň vzdelanosti je čiastočne veľmi nízka a že takmer polovica poľnohospodárov má viac ako 65 rokov. Kladná percentuálna sadzba paušálnej kompenzácie by nevyhnutne priniesla určité minimálne povinnosti poľnohospodárov, predovšetkým čo sa týka vedenia účtovníctva a fakturácie.

54. Niet pochybností o tom, že cieľom spoločnej paušálnej úpravy, ako vyplýva predovšetkým z článku 296 ods. 1 v spojení s článkom 272 ods. 1 prvým pododsekom písm. e) smernice, je zjednodušiť systém DPH pre určitých poľnohospodárov.[41] Smernica však zjednodušenie nestanovuje za každú cenu. Naopak, zjednodušenie sa viaže na mechanizmus, ktorý pomocou paušálnej kompenzácie DPH na vstupe zachová v najvyššej možnej miere neutralitu DPH.

37 — Pozri rozsudky z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 72, a z 28. októbra 2010, Axa UK, C-175/09, Zb. s. I-10701, bod 30.

38 — Pozri odôvodnenie k článku 27 ods. 1, 6, 12, 13 a 16 v návrhu, ktorý je už citovaný v poznámke pod čiarou 8.

39 — Pozri odôvodnenie k článku 27 ods. 1 v návrhu, ktorý je už citovaný v poznámke pod čiarou 8.

40 — Pozri odôvodnenie k článku 27 ods. 2 štvrtej a piatej odrážke v návrhu, ktorý je už citovaný v poznámke pod čiarou 8.

41 — Pozri aj rozsudok Stadt Sundern, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 28.

d) Predbežný záver

55. Za týchto okolností a vzhľadom na skutočnosť, že článok 298 ods. 2 druhú vetu smernice treba vykladať reštriktívne, zmysel a účel spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov vyžaduje, aby sa toto ustanovenie vykladalo v tom zmysle, že členským štátom nedáva možnosť, aby úplne voľne stanovili, bez ohľadu na skutočnú výšku DPH na vstupe, percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie na nulu. Takáto nulová sadzba je, naopak, prípustná, len pokiaľ to umožňuje DPH na vstupe tým, že buď neexistuje, alebo má iba zanedbateľnú výšku.

e) O argumente neprípustnosti opravného výkladu

56. Proti výsledku výkladu, ku ktorému sa tu dospelo, argumentuje Portugalsko rozsudkom Komisia/Spojené kráľovstvo z 15. júla 2010[42]. Podľa neho členskému štátu, ktorého právna úprava je v súlade s jasným a presným znením ustanovení smernice, nemožno vytýkať, že si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z tohto ustanovenia, z dôvodu, že nevykonal výklad smerujúci k oprave uvedeného ustanovenia na účely dosiahnutia súladu so všeobecnou logikou spoločného systému DPH a nenapravil chybu normotvorcu Únie.

57. V uvedenej veci išlo v konečnom dôsledku o otázku, či bolo Spojené kráľovstvo povinné chápať a uplatňovať článok 2 ods. 1 trinástej smernice 86/560[43], ktorý odkazuje len na článok 169 písm. a) a b) smernice o spoločnom systéme DPH, v tom zmysle, že odkazuje aj na jeho písmeno c). Komisia to odôvodňovala prípravnými prácami, systematikou a účelom sporných ustanovení. Súdny dvor však neakceptoval argumentáciu Komisie, že ide o skutočné pochybenie, a upozornil na to, že ak by existovalo a výklad predmetných ustanovení, ktorý vykonala Komisia, by bol skôr v súlade s logikou spoločného systému DPH, Súdnemu dvoru neprináleží, aby vykonal takýto opravný výklad.[44]

58. V predmetnom konaní ide však o inú situáciu. Článok 298 ods. 2 druhá veta smernice o spoločnom systéme DPH je oveľa menej jasný ako ustanovenie, ktoré bolo sporné v rozsudku Komisia/Spojené kráľovstvo; na základe systematiky, ale aj zmyslu a účelu spoločného systému paušálnej úpravy, ku ktorej toto ustanovenie patrí, vzniká naopak priamo otázka, kedy je možné stanoviť nulovú sadzbu. Ako som vysvetlila, teleologický výklad, ktorý je zlučiteľný so znením, vedie k tomu, že článok 298 ods. 2 druhá veta smernice nedáva členským štátom úplnú voľnosť. Zásade právnej istoty by oveľa viac zodpovedala jasnejšia formulácia tohto ustanovenia. Obsah tohto ustanovenia však bolo možné zistiť bežnými výkladovými metódami a na základe daného výsledku výkladu nie je vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa paušálna kompenzácia neposkytne ani napriek veľkému zaťaženiu daňou z pridanej hodnoty na vstupe, zlučiteľná s týmto ustanovením.

2. O existencii značného zaťaženia daňou z pridanej hodnoty na vstupe

59. Po tom, ako sa uviedlo, že členské štáty nemôžu úplne voľne, nezávisle od skutočného zaťaženia poľnohospodárov podliehajúcich paušálnej dani z pridanej hodnoty na vstupe, stanoviť percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie na nulu, je ďalej potrebné preskúmať, či v Portugalsku existuje „potreba“ poskytovať paušálnu kompenzáciu alebo či je zaťaženie poľnohospodárov, ktorí podliehajú paušálnej úprave daní z pridanej hodnoty, na vstupe nulové alebo sa blíži nule.

42 — Rozsudok z 15. júla 2010, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-582/08, Zb. s. I-7195, bod 48.

43 — Trinásta smernica Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území Spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129).

44 — Rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo, už citovaný v poznámke pod čiarou 42, bod 28 a nasl., body 36 a 46.

60. Komisia vo svojej žalobe poukazuje na to, že podľa CIVA podlieha v Portugalsku väčšina poľnohospodárskych obratov na vstupe daňovej sadzbe vo výške 6 % a stroje, nástroje a pohonné látky daňovej sadzbe 13 %. Portugalsko to vo svojom vyjadrení k návrhu v zásade potvrdilo.

61. Komisia ďalej uviedla, že suma DPH na vstupe, ktorú portugalskí poľnohospodári, na ktorých sa vzťahuje paušálna daň, nemohli v rokoch 2004 a 2005 odpočítať, sa rovnala 5,3 %, resp. 7,9 % ich predajov. Komisii to uviedli portugalské orgány v rámci kontroly vlastných zdrojov za uvedené roky, ktorú v Portugalsku vykonala v roku 2007.

62. Medzi účastníkmi konania existuje spor o podrobnostiach týkajúcich sa pôvodu a správnosti uvedených údajov. Komisia vo svojej replike správne upozorňuje na to, že v predmetnom konaní nejde o stanovenie konkrétnych percentuálnych sadzieb paušálnej kompenzácie, ale o otázku, či sú splnené podmienky na stanovenie nulovej kompenzácie. Komisia chcela na základe týchto informácií doložiť, že zaťaženie poľnohospodárov, ktorí podliehajú paušálnej úprave DPH na vstupe, je značné. Portugalsko to presvedčivo nespochybnilo a vzhľadom na sadzby DPH, ktoré v Portugalsku platia pre poľnohospodárske obraty na vstupe, je to aj hodnoverné.

63. Treba teda konštatovať, že Portugalsko uplatňuje nulovú percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie, hoci sú obraty na vstupe portugalských poľnohospodárov, ktorí podliehajú paušálnej úprave, do veľkej miery zaťažené DPH na vstupe, čiže existuje potreba túto daň nahradiť.

3. O ďalších tvrdeniach, ktoré Portugalsko uviedlo na svoju obranu

a) Paušálna kompenzácia, len pokiaľ poľnohospodárstvo vykazuje daňový preplatok

64. Portugalsko tvrdí, že členské štáty môžu v rámci paušálnej úpravy zohľadniť aj tú DPH, ktorú by poľnohospodári podliehajúci paušálnej úprave museli odviesť, keď by pre nich platila všeobecná úprava DPH. Zjavne zastáva názor, že kladná paušálna kompenzácia sa musí zohľadniť iba v prípade, ak by v rámci všeobecnej úpravy DPH daň na vstupe prevyšovala daň, ktorá by sa mala odviesť, a poľnohospodári podliehajúci všeobecnej úprave by sa ako celok voči štátu nachádzali v situácii daňového preplatku. V Portugalsku by však – v prípade uplatnenia všeobecnej úpravy dane z pridanej hodnoty – daň, ktorú treba odviesť, prevyšovala daň odpočítateľnú na vstupe. Nulová kompenzácia zodpovedá teda rozpočtovej logike a pre poľnohospodárov, ktorí podliehajú paušálnej úprave, neobsahuje nijaké nevýhody.

65. Ako Komisia správne uvádza vo svojej replike, v smernici sa nenachádza nijaká indícia, ktorá by naznačovala, že kladná paušálna kompenzácia musí byť poskytnutá len v atypickom prípade, keď DPH na vstupe celého hospodárskeho odvetvia prevyšuje DPH z obratov na výstupe, ktorú by bolo potrebné odviesť v prípade uplatnenia všeobecnej úpravy DPH. Pokiaľ by sa názor Portugalska akceptoval, paušálna úprava by sa veľmi vzdialila od všeobecnej úpravy DPH a od s ňou súvisiacej možnosti odpočtu dane, ktorá je s ňou spojená; ďalšiemu preneseniu skrytej DPH by sa teda spravidla nezabránilo.

66. Pokiaľ sa za uvedeným argumentom Portugalska nachádzajú výlučne rozpočtové úvahy, treba upozorniť aj na to, že spoločný systém paušálnej úpravy pre poľnohospodárov je iba osobitnou úpravou, ktorú je možné uplatniť, ale členské štáty nie sú povinné túto možnosť využiť. Ak sa však rozhodnú pre túto osobitnú úpravu, ich vykonávacie predpisy musia byť v súlade s rámcami, ktoré stanoví smernica o spoločnom systéme DPH. Tvrdenie Portugalska, že je záležitosťou členských štátov, aby si vybrali formu a prostriedky prebratia, z tohto pohľadu neobstojí.

b) Nemenná situácia v oblasti DPH v poľnohospodárstve

67. Portugalsko ďalej tvrdí, že Komisia nesprávne vychádza z toho, že situácia v odvetví poľnohospodárstva, pokiaľ ide o DPH, sa zmenila do tej miery, že na rozdiel od minulosti paušálna kompenzácia nulovou sadzbou v súčasnosti už nie je možná. Hoci sa daňové sadzby zmenili, situácia v roku 1989, keď sa Portugalsko po prechodnom období muselo prispôsobiť smernici 77/388, je, čo sa týka zdanenia obratov na vstupe a obratov na výstupe, porovnateľná s dnešnou situáciou. Ak by sme aj chceli vychádzať z podstatnej zmeny, táto zmena sa uskutočnila už pred sedemnástimi rokmi, keď Portugalsko v roku 1992 zrušilo nulovú sadzbu pre rôzne poľnohospodárske výrobné faktory.

68. V tejto súvislosti postačí odkaz na ustálenú judikatúru, z ktorej vyplýva, že nesplnenie povinnosti sa musí posudzovať v závislosti od situácie v členskom štáte, aká bola na konci lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku [45], a podľa ktorej je jedine záležitosťou Komisie, aby rozhodla, či [46] a kedy [47] začne konanie pre nesplnenie povinnosti. Nie je teda relevantné, aká situácia existovala v rokoch 1989 a 1992.

c) Kompenzácia iným spôsobom

69. Portugalsko napokon uvádza, že paušálna kompenzácia, pokiaľ by ju skutočne bolo nutné poskytnúť, nemá na rozdiel od nároku na odpočet dane daňovo-právnu povahu. Naopak, ide len o to, aby sa poľnohospodárom, pre ktorých platí paušálna úprava, poskytla finančná kompenzácia za ich prevádzkové náklady. V Portugalsku sa to takmer vždy uskutočňuje pomocou podpôr, kompenzácií, prémií a iných štátnych dotácií.

70. Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov je však nepochybne súčasťou spoločného systému DPH, tak ako je upravený v smernici. Kvalifikovať túto osobitnú úpravu v časti, v ktorej stanovuje paušálnu kompenzáciu, tak, že nemá daňovo-právny charakter, považujem za neprijateľné. Nevyhnutnosť jednotného uplatňovania tohto systému okrem toho nepripúšťa, aby sa ako náhrada za chýbajúce kompenzácie dane na vstupe zvolila podpora alebo iné štátne dotácie.

4. Záver

71. Ako záver treba preto konštatovať, že Portugalsko tým, že percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie stanovilo na nulovú hodnotu, a to napriek tomu, že zaťaženie poľnohospodárov, pre ktorých platí paušálna úprava, daňou z pridanej hodnoty na vstupe sa ani nerovná nule, ani sa nule nepribližuje, porušilo spoločnú paušálnu úpravu pre poľnohospodárov.

B – *O námietke týkajúcej sa výpočtu vlastných zdrojov*

72. Komisia svojou žalobou kritizuje nielen doposiaľ analyzovanú osobitnú úpravu, ktorú Portugalsko uplatňuje na poľnohospodárov, na ktorých sa vzťahuje paušálna daňová úprava, ale aj to, že Portugalsko pri svojich vlastných zdrojoch uplatňuje negatívnu kompenzáciu v značnej výške, aby tak vyrovnalo výber DPH.

45 — Rozsudky z 26. apríla 2005, Komisia/Írsko, C-494/01, Zb. s. I-3331, bod 29; z 28. januára 2010, Komisia/Francúzsko, C-333/08, Zb. s. I-757, bod 55, a zo 7. apríla 2011, Komisia/Portugalsko, C-20/09, Zb. s. I-2637, bod 31.

46 — Rozsudky z 26. júna 2003, Komisia/Francúzsko, C-233/00, Zb. s. I-6625, bod 31; z 2. júna 2005, Komisia/Luxembursko, C-266/03, Zb. s. I-4805, bod 35; z 21. januára 2010, Komisia/Nemecko, C-17/09, bod 20, a z 26. mája 2011, Komisia/Španielsko, C-306/08, Zb. s. I-4541, bod 66.

47 — Rozsudky z 1. februára 2001, Komisia/Francúzsko, C-333/99, Zb. s. I-1025, bod 25; zo 4. marca 2010, Komisia/Taliansko, C-297/08, Zb. s. I-1749, bod 87; z 28. októbra 2010, Komisia/Litva, C-350/08, Zb. s. I-10525, bod 33, a Komisia/Španielsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 46, bod 66.

73. Na rozdiel od námietky, ktorá súvisí s osobitnou úpravou, sa účastníci konania vo svojich písomných stanoviskách venujú tejto druhej časti návrhu na začatie konania Komisie iba okrajovo.

74. Komisia k tomu vo svojej žalobe uviedla iba jeden krátky bod. Uvádza v ňom, že účelom tohto konania síce nie je určiť, do akej miery splnilo Portugalsko povinnosti v súvislosti s výberom vlastných zdrojov, ale je potrebné upozorniť na to, že pokiaľ by Portugalsko bolo porušilo smernicu a ak by toto porušenie spôsobilo zníženie vlastných zdrojov Európskej únie, Komisia môže žiadať doplatenie a úroky. Vo svojej argumentácii k výkladu článku 298 smernice Komisia poukázala skôr mimochodom na skutočnosť, že v roku 2004 vykonalo Portugalsko pri výpočte vlastných zdrojov negatívnu kompenzáciu vo výške približne 70 mil. eur, aby tak zohľadnilo daň na vstupe, pri ktorej poľnohospodári podliehajúci paušálnej úprave nevykonali odpočet.

75. Zodpovedajúcim spôsobom sa Portugalsko vo svojom vyjadrení k návrhu venuje tomuto bodu len v krátkosti. Toto konanie má síce svoj základ v rozpore medzi Komisiou a Portugalskom, ktorý sa týka správneho výpočtu vlastných zdrojov v súvislosti s osobitnou úpravou pre poľnohospodárov; ako však uvádza samotná Komisia, nie je to predmetom tohto konania. Aj keby sa Súdny dvor priklonil k takému výkladu spoločnej paušálnej úpravy, ktorý prezentuje Komisia, nemôže to viesť k zvýšeniu portugalského príspevku na vlastné zdroje, pretože maximálna úroveň už bola dosiahnutá. Portugalsko navyše vo svojej duplike upozorňuje na to, že Komisia sa opiera o ustanovenia šiestej smernice 77/388, ktoré upravujú výpočet vlastných zdrojov v súvislosti so spoločnou paušálnou úpravou pre poľnohospodárov,[48] ktoré sa už dlhšie, ale najneskôr odvtedy, ako vstúpilo do platnosti nariadenie č. 1553/89[49], neuplatňujú a v smernici o spoločnom systéme DPH sa tiež nenachádzajú nijaké obdobné ustanovenia.

76. Portugalsko síce výslovne nepoprelo, že v súvislosti s režimom, ktorý uplatňuje na poľnohospodárov podliehajúcich paušálnej daňovej úprave, uskutočňuje v prípade vlastných zdrojov negatívnu kompenzáciu a že tak urobilo najmä v roku 2004. Vzhľadom na uvedené a na ústnom pojednávaní na otázku opätovne potvrdené tvrdenie Komisie, podľa ktorého sa toto konanie netýka výberu vlastných zdrojov, to však nemožno Portugalsku vytýkať. Z článku 38 ods. 1 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora a z príslušnej judikatúry totiž vyplýva, že každý návrh na začatie konania musí označiť predmet konania, ako aj zhrnutie dôvodov a že toto označenie musí byť dostatočne jasné a presné, aby umožnilo žalovanému pripraviť si obranu a Súdnemu dvoru vykonať preskúmanie. Z toho vyplýva, že podstatné skutkové a právne okolnosti, na ktorých je žaloba založená, musia teda vyplynúť koherentným a zrozumiteľným spôsobom už z textu samotného návrhu.[50] Čo sa týka druhej časti návrhu na začatie konania Komisie, táto uvedené požiadavky nespĺňa.

77. Keďže Komisia výslovne nevzala späť druhú časť svojho návrhu na začatie konania, a musí sa o ňom teda rozhodnúť, treba z dôvodu nedostatočného odôvodnenia túto časť zamietnuť ako neprípustnú.

V – O trovách konania

78. Keďže obaja účastníci konania navrhli, aby bola druhému účastníkovi konania uložená povinnosť uhradiť trovy konania, a vzhľadom na to, že obaja mali vo veci čiastočne úspech aj neúspech, navrhujem, aby sa každému účastníkovi konania podľa článku 69 ods. 3 rokovacieho poriadku uložila povinnosť znášať vlastné trovy konania.

48 — Článok 25 ods. 12 v spojení s prílohou C šiestej smernice 77/388.

49 — Nariadenie Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 z 29. mája 1989 o konečných jednotných dohodách o vyberaní vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 155, s. 9; Mim. vyd. 01/001, s. 197).

50 — Rozsudky z 21. februára 2008, Komisia/Taliansko, C-412/04, Zb. s. I-619, bod 103; zo 16. júla 2009, Komisia/Poľsko, C-165/08, Zb. s. I-6843, bod 42, a z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko, C-267/09, Zb. s. I-3197, bod 25.

VI – Návrh

79. Navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Portugalská republika tým, že na poľnohospodárskych výrobcov uplatňuje osobitnú úpravu, ktorá sa odchyľuje od smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a podľa ktorej sú poľnohospodárski výrobcovia oslobodení od DPH a vzťahuje sa na nich nulová percentuálna sadzba paušálnej kompenzácie, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 296 až 298 tejto smernice.

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Každý účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania.