Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

8. března 2012 *

„Nesplnění povinnosti státem — Společný systém daně z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Články 296 až 298 — Společný režim daňového paušálu pro zemědělce — Nulová sazba paušální náhrady“

Ve věci C-524/10,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 11. listopadu 2010,

Evropská komise, zastoupená M. Afonso, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Portugalské republice, zastoupené L. Inez Fernandesem a R. Lairesem, jako zmocněnci,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader a E. Jarašiūnas (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. září 2011,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 22. září 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Portugalská republika uplatňováním zvláštního režimu na zemědělce, který nerespektuje režim zavedený směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347,

* Jednací jazyk: portugalština.

s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), protože zemědělce osvobozuje od placení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a uplatňuje na ně nulovou sazbu paušální náhrady a současně provádí podstatnou negativní kompenzaci vlastních zdrojů Evropské unie dlužných v souvislosti s výběrem DPH, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 296 až 298 uvedené směrnice.

Právní rámec

Unijní právo

2 Směrnice o DPH stanoví ve svých článcích 295 až 305 pravidla pro společný režim daňového paušálu pro zemědělce (dále jen „režim daňového paušálu pro zemědělce“). Až do 1. ledna 2007 byl tento režim upraven v článku 25 šesté 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

3 Podle čl. 295 odst. 1 bodů 1 až 5 směrnice o DPH se tento režim vztahuje v zásadě na dodání zboží (zemědělských produktů) uskutečněné v rámci zemědělských, lesnických nebo rybářských podniků, jakož i na poskytování zemědělských služeb, zejména služeb uvedených v příloze VII a VIII téže směrnice, které provádí zemědělec, přičemž výraz „zemědělec podléhající daňovému paušálu“ označuje zemědělce, na nějž se vztahuje režim daňového paušálu pro zemědělce.

4 Článek 295 odst. 1 bod 7 směrnice o DPH stanoví, že „sazbami paušální náhrady“ jsou „procentní sazby, které členské státy stanoví v souladu s články 297, 298 a 299 a uplatňují v případech uvedených v článku 300, jejichž účelem je umožnit zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu využít paušální náhradu DPH na vstupu“. Touto DPH se podle bodu 6 uvedeného článku rozumí „celková výše DPH ze zboží a služeb nakoupených všemi zemědělskými, lesnickými a rybářskými podniky v daném členském státě, na které se vztahuje režim daňového paušálu, jestliže tuto daň mohl zemědělec podléhající běžnému režimu DPH odpočíst podle článků 167, 168 a 169 a článků 173 až 177“.

5 Články 296 až 298 směrnice o DPH uvádějí:

„*Článek 296*

1. Jestliže by uplatnění běžného režimu DPH nebo zvláštního režimu [pro malé podniky] podle kapitoly 1 pro zemědělce vedlo k obtížím, mohou pro ně členské státy uplatnit režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daně zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu podle této kapitoly.

2. Každý členský stát může vyloučit z režimu daňového paušálu některé kategorie zemědělců a zemědělce, u kterých uplatňování běžného režimu DPH nebo zjednodušených postupů podle článku 281 nevede k administrativním obtížím.

3. Každý zemědělec podléhající daňovému paušálu se může rozhodnout v souladu s pravidly a podmínkami stanovenými daným členským státem pro použití běžného režimu DPH nebo pro použití zjednodušených postupů podle článku 281.

Článek 297

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.

Článek 298

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."

6 Článek 299 směrnice o DPH stanoví, že sazby paušální náhrady nesmějí vést k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu získali celkem náhradu vyšší, než je DPH na vstupu.

7 Podle článku 300 směrnice o DPH se sazba paušální náhrady uplatňuje na ceny bez DPH zemědělských produktů a služeb, které zemědělci podléhající daňovému paušálu dodávají nebo poskytují osobám povinným k dani jiným než těm, které mohou využít režim daňového paušálu.

8 Článek 301 téže směrnice stanoví:

„1. V případě dodání zemědělských produktů a poskytnutí zemědělských služeb uvedených v článku 300 členské státy stanoví, že paušální náhradu zaplatí pořizovatel nebo příjemce nebo orgány veřejné moci.

2. U dodání zemědělských produktů a poskytnutí zemědělských služeb jiných než těch, které jsou uvedeny v článku 300, se paušální náhrada považuje za zaplacenou pořizovatelem nebo příjemcem."

9 Článek 302 směrnice o DPH uvádí, že má-li zemědělec podléhající daňovému paušálu nárok na paušální náhradu, nemá nárok na odpočet daně ohledně činností, na které se vztahuje tento režim daňového paušálu.

10 Článek 303 odst. 1 uvedené směrnice v podstatě upřesňuje, že pokud pořizovatel nebo příjemce povinný k dani zaplatí paušální náhradu v souladu s uvedeným čl. 301 odst. 1, je oprávněn odpočíst výši uvedené paušální náhrady od DPH, kterou je v členském státě, v němž svá zdanitelná plnění uskutečňuje, povinen odvést. Podle odstavce 2 tohoto článku 303 může být v určitých situacích pořizovateli nebo příjemci tato částka nahrazena daňovou správou.

11 Šestá směrnice kromě toho v čl. 25 odst. 12 stanovila, že pokud se členský stát rozhodne použít na svém území režim daňového paušálu pro zemědělce, stanoví jednotný základ DPH pro účely systému vlastních zdrojů Unie za použití společné metody výpočtu stanovené v příloze C téže směrnice. Toto ustanovení a tato příloha nebyly převzaty do směrnice o DPH, jsou ale pokryty čl. 5 odst. 2 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; Zvl. vyd. 01/01, s. 197).

12 Podle čl. 272 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH mohou členské státy zprostit osoby povinné k dani, na které se vztahuje režim daňového paušálu pro zemědělce, některých nebo všech povinností uvedených v hlavě XI kapitolách 2 až 6, tedy mimo jiné povinnosti oznamovat daňovým orgánům za účelem identifikace jakoukoli činnost vykonávanou jako osoba povinná k dani, vystavovat faktury s DPH, vést účetnictví a podávat přiznání k DPH.

13 Podle článku 395 Aktu o podmínkách přistoupení Španělského království a Portugalské republiky a o úpravách smluv (Úř. věst. 1985, L 302, s. 23) ve spojení s přílohou XXXVI tohoto Aktu se Portugalská republika mohla do 1. ledna 1989 odchýlit od plného uplatnění pravidel tvořících společný systém DPH.

Vnitrostátní právo

14 Legislativním nařízením č. 195/89 ze dne 12. června 1989 (*Diário da República*, série I, č. 133, ze dne 12. června 1989) bylo do portugalského zákoníku o dani z přidané hodnoty (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dále jen „CIVA“), schváleného legislativním nařízením č. 394-B/84 ze dne 26. prosince 1984 (*Diário da República*, série I, č. 297, ze dne 26. prosince 1984), pozměněného a nově vyhlášeného legislativním nařízením č. 102/2008, ze dne 20. června 2008 (*Diário da República*, série I, č. 118, ze dne 20. června 2008), ve znění opravy č. 44-A/2008, ze dne 13. srpna 2008 (*Diário da República*, série I, č. 156, ze dne 13. srpna 2008) vloženo několik ustanovení, jejichž cílem bylo uvést portugalskou právní úpravu DPH do souladu s šestou směrnicí. Ke změnám, které byly v této právní úpravě provedeny, patří ustanovení zavádějící zvláštní režim pro zemědělce (dále jen „dotčený portugalský režim“).

15 Podle čl. 9 bodu 33 CIVA jsou „dodání zboží, která se uskutečňují v rámci činností, jež jsou uvedeny v příloze A tohoto zákoníku, jakož i zemědělské služby uvedené v příloze B, pokud jsou zemědělcem uskutečňovány v rámci vedlejší činnosti pomocí jeho pracovních sil a obvyklého vybavení jeho zemědělského nebo lesnického podniku“, osvobozeny od DPH. Přílohy A a B CIVA v podstatě odpovídají přílohám VII a VIII směrnice o DPH.

16 Z uvedeného čl. 9 bodu 33 ve spojení s čl. 20 odst. 1 CIVA vyplývá, že v případě výše uvedeného osvobození zemědělci nemohou provést odpočet nebo dosáhnout vrácení částek, které z titulu DPH zaplatili za zboží a služby určené k uskutečnění uvedených dodání a služeb.

17 Podle čl. 29 odst. 3 CIVA jsou zemědělci, kteří uskutečňují výlučně plnění, která jsou osvobozena od DPH, osvobozeni od povinností souvisejících s odvodem této daně a s jejím výběrem od svých zákazníků, s vystavováním faktur, s podáváním daňových přiznání a s vedením účetnictví, které platí pro osoby povinné k dani, jež podléhají běžnému režimu DPH.

Postup před zahájením soudního řízení

18 Výzvou dopisem ze dne 6. června 2008 Komise oznámila Portugalské republice, že dotčený portugalský režim považuje za neslučitelný s ustanoveními režimu daňového paušálu pro zemědělce uvedenými ve směrnici o DPH, zejména s články 296 až 298 této směrnice, neboť portugalská právní úprava nestanoví, že zemědělci, na které se vztahuje uvedený vnitrostátní režim, obdrží náhradu DPH zaplacené na vstupu, a omezuje se na stanovení osvobození zemědělských činností od daně, spojené s nemožností odpočtu daně zaplacené na vstupu.

19 Ve své odpovědi ze dne 20. srpna 2008 na uvedenou výzvu dopisem Portugalská republika zpochybnila existenci porušení a tvrdila, že čl. 298 druhý pododstavec druhá věta směrnice o DPH (dále jen „dotčené ustanovení“) členským státům výslovně dovoluje stanovit sazbu paušální náhrady na nulovou hodnotu, ač tato možnost nezávisí na výši daně, kterou zemědělci podléhající dotčenému portugalskému režimu zaplatili na vstupu. Tvrdila, že portugalský režim je v souladu s cíli společného režimu daňového paušálu pro zemědělce, zejména s cílem zjednodušení, a že daňové zacházení stanovené tímto režimem, je-li spojeno s nulovou náhradou, je rovnocenné se zacházením, kterému podléhají činnosti osvobozené od DPH, při nichž nevzniká nárok na odpočet. Dospěla k závěru, že vzhledem k tomu, že si každý členský stát může zvolit formu a prostředky, které použije pro provedení směrnic, jež mu jsou určeny, do svého vnitrostátního právního řádu, dotčený portugalský režim může být zařazen do seznamu činností osvobozených od DPH uvedeného v článku 9 CIVA.

20 Vzhledem k tomu, že tato argumentace Komisi nepřesvědčila, zaslala dne 26. června 2009 Portugalské republice odůvodněné stanovisko, ve kterém trvala na svém postoji, že dotčený portugalský režim není v souladu s ustanoveními článků 296 až 298 směrnice o DPH.

21 Dopisem ze dne 31. srpna 2009 Portugalská republika informovala Komisi, že odmítá přijmout opatření nezbytná pro dosažení souladu s uvedeným odůvodněným stanoviskem a podrobněji rozvedla argumentaci, kterou uvedla ve své odpovědi na výzvu dopisem.

22 Trvajíc na svém stanovisku, že portugalská právní úprava není slučitelná s články 296 až 298 směrnice o DPH, se Komise rozhodla podat tuto žalobu.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

23 Komise nejprve uvádí, že režim daňového paušálu pro zemědělce sleduje cíl zjednodušení, neboť zemědělci podléhající daňovému paušálu mohou být osvobozeni od plnění některých povinností spojených s běžným nebo zjednodušeným režimem DPH, jakož i cíl náhrady daně zaplacené na vstupu, aby se zabránilo tomu, že se tato daň promítne do stanovení ceny zemědělských produktů jako „skrytá DPH“.

24 Pokud se členský stát rozhodne uplatňovat na svém území uvedený režim, je podle čl. 297 prvního pododstavce první věty směrnice o DPH povinen v případě potřeby stanovit sazby paušální náhrady. Dotčený portugalský režim však nesplňuje povinnost stanovit ve prospěch zemědělců, na které se vztahuje tento režim, náhradu DPH, kterou tito zaplatili na vstupu.

25 Argumenty, které uvedla Portugalská republika na odůvodnění dotčeného portugalského režimu, není možné přijmout. Zaprvé dotčené ustanovení nemá takový rozsah, který mu tento členský stát přikládá. Přípravné práce související se šestou směrnicí neumožňují přijmout výklad zastávaný posledně uvedeným.

26 Zadruhé charakteristika portugalského zemědělství nedovoluje domnívat se, že nulová náhrada, vzhledem k tomu, že je nadále výhodná pro portugalské zemědělce, na které se vztahuje dotčený portugalský režim, je v každém případě slučitelná s ustanoveními směrnice o DPH.

27 Zatřetí povinnost stanovit paušální náhradu DPH zaplacené na vstupu nepodléhá podmínce, že zemědělci podléhající daňovému paušálu se jako celek vůči dotyčnému členskému státu nacházejí v situaci daňového přeplatku.

28 Začtvrté skutečnost, že Komise pozdě zpochybnila dotčený portugalský režim, přestože tento byl v podstatných rysech zaveden od roku 1992, není relevantní. Komise v této souvislosti poukazuje zejména na skutečnost, že až po kontrole vlastních zdrojů, která byla v Portugalsku provedena v průběhu listopadu 2007, se ukázalo, že částka DPH, která nebyla zemědělci podléhajícími uvedenému režimu odpočtena, dosáhla přibližně 5,3 % jejich prodejů v roce 2004 a 7,9 % v roce 2005. Portugalské orgány, které se domnívaly, že částka DPH vybraná v odvětví zemědělství byla nadměrná, proto v roce 2004 ve svém výpočtu základu vlastních zdrojů provedly negativní kompenzaci ve výši přibližně 70 milionů eur.

29 Zapáté údajné znovuzískání DPH odvedené na vstupu prostřednictvím dotací a jiných veřejných podpor ve prospěch zemědělských činností nemůže nahradit správné uplatňování režimu daňového paušálu pro zemědělce stanoveného směrnicí o DPH.

30 Zašesté ani směrnice o DPH, ani odůvodnění šesté směrnice, ani judikatura Soudního dvora nedovolují domnívat se, že dotčená paušální náhrada nemá daňovou povahu.

31 Dále Komise tvrdí, že portugalská právní úprava se omezuje na osvobození od platby DPH, a tedy na to, že ze společného systému DPH vylučuje všechny zemědělce, kteří nepodléhají běžnému režimu a kteří představovali značnou část portugalského odvětví zemědělství, a to konkrétně 27 % v roce 2004 a 29 % v roce 2005. Dotčený portugalský režim tedy představuje závažné porušení zásady obecného uplatňování DPH.

32 Portugalská republika zaprvé zpochybňuje opodstatněnost argumentů uvedených Komisí. V době vydání šesté směrnice byla nulová sazba uplatňována jen velmi reziduálně a přechodně. Není proto možné se domnívat, že uplatňování nulové sazby náhrady je spojeno s uplatňováním nulové sazby daně na pořízení uskutečněná na vstupu, a zároveň nepřipustit, že možnost, kterou členským státům poskytuje čl. 25 odst. 3 šesté směrnice, ustanovení, které se nyní nachází v čl. 298 druhém pododstavci směrnice o DPH, byla od počátku prakticky nepoužitelná.

33 Kromě toho zaprvé Rada Evropské unie rozhodla pozměnit návrh šesté směrnice vypracovaný Komisí doplněním uvedené možnosti. Vzhledem k tomu, že tento návrh však již stanovil možnost zaokrouhlit sazby směrem nahoru nebo dolů, a tím i možnost zaokrouhlit je na nulu, pokud se tomuto číslu blíží, změna předložená Radou šla nutně mnohem dále než uvedený návrh. V odůvodnění, které bylo k tomuto návrhu připojeno, Komise rovněž uvedla, že členské státy musí mít možnost volně stanovit sazby paušální náhrady a že sazby vyplývající z příslušných makroekonomických výpočtů představují pouze maximální omezení. Připojení výrazu „rovněž“ do dotčeného ustanovení, který se v příslušném ustanovení šesté směrnice nenacházel a který představuje čistě formální změnu, potvrzuje, že členské státy mohou nezávisle na okolnostech stanovit nulovou sazbu paušální náhrady.

34 Podle judikatury Soudního dvora ale nelze členskému státu, jehož vnitrostátní právní úprava je v souladu s jasným a přesným zněním ustanovení směrnice o DPH, vytýkat, že nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají právě z uvedeného ustanovení. Žalobě proto není možné vyhovět.

35 Zadruhé by připuštění výkladu uvedeného Komisí bylo v rozporu se zásadami určitosti a právní jistoty, jakož i s cílem jednoduchého a jednotného uplatňování pravidel společného systému DPH.

36 Zatřetí má Komise v rámci režimu daňového paušálu pro zemědělce jedinou roli, a sice ověřit, že úroveň náhrady stanovené členským státem nevede k příliš vysoké náhradě. Komise nemá možnost požadovat po členském státu, aby uplatňoval vyšší sazby náhrady, než jsou ty, které se rozhodl zavést.

37 Tyto jednotlivé skutečnosti potvrzují doslovný výklad dotčeného ustanovení. Výklad, který zastává Portugalská republika, kromě toho není v rozporu ani s požadavkem jednotného uplatňování unijního práva, ani se zásadou rovného zacházení a daňové neutrality. V této souvislosti tento členský stát tvrdí, že režim daňového paušálu pro zemědělce je sám o sobě způsobilý tuto neutralitu ohrozit, neboť připouští uplatňování sazeb paušální náhrady stanovených na základě pouhého odhadu.

38 Jen pro úplnost Portugalská republika uvádí, že její volba neprovádět náhradu DPH odvedené zemědělci podléhajícími dotčenému portugalskému režimu na vstupu je z daňového hlediska koherentní.

39 Zaprvé se okolnosti, které v Portugalsku existovaly v době, kdy v tomto členském státě vstoupila v platnost šestá směrnice, od té doby výrazně nezměnily, neboť současná situace v oblasti DPH vykazuje podobné rysy, jako byly ty, které existovaly k 1. lednu 1989. Kromě toho i za předpokladu, že by ke změně okolností, které uvedla Komise, došlo, došlo k nim takřka před sedmnácti lety, neboť nulová sazba byla v portugalské právní úpravě zrušena v březnu 1992.

40 Skutečnost, že se sazby paušální náhrady stanoví „v případě potřeby“, tedy znamená, že existují situace, v nichž stanovení takovýchto sazeb není opodstatněné. O tento případ se jedná zejména tehdy, když se zemědělci jako celek nenacházejí vůči státu v situaci přeplatku na DPH. Kromě toho zejména z judikatury Soudního dvora vyplývá, že výpočet maximální hranice náhrady musí zohledňovat DPH,

kterou by bylo nutno podle běžného režimu odvést na výstupu, a že režim daňového paušálu pro zemědělce nesmí dovolovat členským státům, aby zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu nahrazovaly částky přesahující vrácení DPH, na které by měli nárok, pokud by podléhali běžnému režimu, protože jinak by se mohlo jednat o státní podporu.

41 V Portugalsku ale v současné době jsou, stejně jako k 1. lednu 1989, částky DPH spojené s pořízením výrobků a služeb určených pro zemědělské činnosti, které jsou odpočitatelné v rámci běžného režimu, nižší než částky DPH dlužné státu, které vyplývají z vyúčtování a z přesunutí DPH na nabyvatele zemědělských výrobků a služeb. Zemědělci se tedy jako celek vůči státu nenacházejí v situaci přeplatku na DPH. Stanovení nulové sazby náhrady DPH odvedené na vstupu je tedy v případě Portugalské republiky jediným odpovídajícím a koherentním daňovým řešením.

42 V této souvislosti Portugalská republika tvrdí, že Komise ani před zahájením soudního řízení, ani ve své žalobě neprokázala, jakým způsobem dospěla k hodnotám 5,3 % a 7,9 %, a rovněž neví, odkud tyto hodnoty pocházejí. Tento členský stát proto není schopen tyto hodnoty vyvrátit, Komise je tedy nemůže použít k tomu, aby mu uložila povinnost přiznat zemědělcům podléhajícím dotčenému portugalskému režimu náhradu, která se jim rovná, nebo která se jim blíží. V každém případě představují pouze maximální strop.

43 Zadruhé Portugalská republika tvrdí, že dotčený portugalský režim je v souladu s rozsahem působnosti režimu stanoveného směrnicí o DPH, jakož i s cílem zjednodušit pravidla a postupy, neboť vnitrostátní právní předpisy osvobozují zemědělce podléhající uvedenému režimu od všech povinností souvisejících s vystavováním faktur, zúčtováním daně, daňovým přiznáním, účetnictvím, přenesením a odvodem DPH. Kromě toho pouze stanovení nulové sazby náhrady umožňuje uskutečnit skutečné, tedy úplné, zjednodušení. Uvedený režim tedy rovněž splňuje podmínky, jimiž se řídí povinnost provést sekundární právo do vnitrostátního práva.

44 Kromě toho znovuzískání částek DPH zaplacených při pořízení výrobků a služeb určených pro zemědělské činnosti je téměř vždy zajištěno pomocí podpor nebo jiných dotací poskytovaných státem a jinými veřejnými subjekty.

45 Zatřetí Portugalská republika tvrdí, že cíl náhrady DPH ve prospěch zemědělců podléhajících daňovému paušálu, kterou tito zaplatili na vstupu při uvedených pořízeních, nebyl uveden ve výzvě dopisem ani v odůvodněném stanovisku. Vzhledem k této skutečnosti, i pokud by byl tento cíl náhrady prokázán, by případná náhrada neměla daňovou povahu. Šestá směrnice a směrnice o DPH proto nemohou její poskytnutí ukládat.

46 Na závěr Portugalská republika zdůrazňuje, že Komise sama ve své žalobě vynechává otázku údajného portugalského dluhu týkajícího se vlastních zdrojů Unie souvisejících s režimem daňového paušálu pro zemědělce. Přesto zejména tvrdí, že i pokud by Soudní dvůr vyhověl stanovisku Komise, nemohlo by to znamenat zvýšení portugalského příspěvku na zdroje Unie pocházející z DPH.

Závěry Soudního dvora

47 Na podporu své žaloby Komise uvádí dva různé žalobní důvody, přičemž jeden se týká toho, že na zemědělce, na které se vztahuje dotčený portugalský režim, je uplatňován zvláštní režim, který je osvobozuje od platby DPH a zahrnuje uplatnění nulové sazby paušální náhrady, druhý se týká negativní opravy vlastních zdrojů, které Portugalská republika dluží v souvislosti s výběrem DPH.

K prvnímu žalobnímu důvodu, týkajícímu se osvobození od daně a uplatňování nulové sazby paušální náhrady

48 Jak vyplývá z čl. 272 odst. 1 písm. e) a čl. 296 odst. 1 směrnice o DPH, cílem režimu daňového paušálu pro zemědělce je umožnit členským státům zprostit zemědělce, pro které by uplatnění běžného režimu DPH nebo zvláštního režimu pro malé podniky vedlo k obtížím, některých nebo všech povinností, kterým obvykle podléhají osoby povinné k dani podléhající běžnému režimu DPH, tím, že jim přiznají paušální náhradu DPH, kterou tito zemědělci zaplatili na vstupu. Tento režim tedy současně sleduje cíl zjednodušení (rozsudek ze dne 26. května 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Sb. rozh. s. I-4491, bod 28) a cíl náhrady DPH zaplacené na vstupu (rozsudek ze dne 15. července 2004, Harbs, C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101, bod 29). Na posledně uvedený cíl Komise kromě toho, jak vyplývá ze spisu, jenž byl předložen Soudnímu dvoru, poukázala jak ve výzvě dopisem, tak i v odůvodněném stanovisku, Portugalská republika proto v každém případě nemůže odůvodněně tvrdit, že vůči ní nebyl v rámci projednávané žaloby uplatněn.

49 Je rovněž nutno připomenout, že režim daňového paušálu pro zemědělce je na straně jedné odchylným režimem, který představuje výjimku z obecného režimu stanoveného směrnicí o DPH a může být proto uplatňován pouze v rozsahu, který je nezbytný k dosažení jeho cíle. Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora každá odchylka nebo výjimka z obecného pravidla musí být vykládána restriktivně (výše uvedené rozsudky Harbs, bod 27, a Stadt Sundern, bod 27). Na straně druhé osvobození zemědělských činností od DPH směrnice o DPH nestanoví. Naopak, jak ve svém stanovisku v bodech 46 až 48 uvedla generální advokátka, přestože z prodejů uskutečňovaných zemědělci podléhajícími daňovému paušálu není vybírána DPH, režim daňového paušálu pro zemědělce nebyl koncipován jako režim osvobození od daně, neboť takovýto režim by neumožňoval odstranit zatížení DPH na vstupu, a tím tedy zaručit neutralitu společného systému DPH. Z článku 296 odst. 1 uvedené směrnice ostatně vyplývá, že zemědělci v zásadě podléhají buď běžnému režimu, nebo zvláštnímu režimu pro malé podniky, nebo uvedenému režimu daňového paušálu.

50 Kromě toho, přestože zjednodušení administrativních povinností zemědělců podléhajících režimu daňového paušálu skutečně je jedním z cílů, které režim daňového paušálu pro zemědělce sleduje, snaha o zjednodušení nemůže odůvodnit zavedení osvobození od daně, jež směrnice o DPH nestanoví (viz obdobně v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Rakousko, C-128/05, Sb. rozh. s. I-9265, bod 25). Toto platí tím spíše, jestliže tento cíl zjednodušení musí být v projednávaném případě uveden do souladu s cílem náhrady DPH, kterou dotyční zemědělci zaplatili na vstupu, což nutně znamená, že zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu bude uloženo minimální množství administrativních povinností, zejména za účelem sběru údajů, které jsou nezbytné pro stanovení uplatňovaných sazeb paušální náhrady.

51 Nicméně pokud zemědělci podléhající daňovému paušálu skutečně nesou zatížení DPH na vstupu, které není zanedbatelné, nepřiznat jim náhradu takovéhoto zatížení by bylo v rozporu s tímto posledně uvedeným cílem.

52 Kromě toho podle sedmého bodu odůvodnění směrnice o DPH by společný systém DPH měl vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce. Jak uvedla generální advokátka v bodech 45 až 48 svého stanoviska, cílem režimu daňového paušálu pro zemědělce je rovněž zachovat co nejvyšší neutralitu DPH, náhrada má zabránit tomu, aby DPH zaplacená na vstupu byla přenesena dále, a aby tedy nezpůsobila zvýšení ceny, která by byla v dalším stupni zatížena touto daní, a kaskádovitě by se v rámci celého výrobního a distribučního řetězce výrobků a služeb dodávaných zemědělci podléhajícími daňovému paušálu zvyšovala. V důsledku toho, pokud by dotčené ustanovení bylo vykládáno tak, že členským státům ponechává možnost volně snížit sazbu náhrady až na nulu i tehdy, nesou-li zemědělci podléhající daňovému paušálu zatížení DPH na vstupu, které není zanedbatelné, byla by narušena uvedená neutralita.

53 Vyplacení jednoduché kompenzace, která má čistě paušální povahu, sice již z definice nemůže zaručit úplnou neutralitu DPH. Může však zajistit nejlepší možnou neutralitu s ohledem na nezbytnost uvést ji a cíl náhrady do souladu s cílem zjednodušit pravidla, jimž podléhají zemědělci podléhající daňovému paušálu, který, jak již bylo uvedeno v bodě 48 tohoto rozsudku, rovněž představuje jeden z cílů režimu daňového paušálu pro zemědělce.

54 V této souvislosti nemohou být pouhé podmínky stanovení sazby paušální náhrady, tak jak jsou uvedeny v článku 298 směrnice o DPH, považovány za zpochybnění tohoto cíle. Není proto možné vycházet z toho, že prosté osvobození zemědělských činností od daně, protože je z funkčního hlediska rovnocenné uplatnění nulové sazby náhrady, by mohlo být považováno za náležité provedení pravidel směrnice o DPH týkajících se režimu daňového paušálu pro zemědělce a zejména článků 296 až 298 této směrnice.

55 V tomto ohledu je rovněž nutno konstatovat, že možnost snížit sazby paušální náhrady až na nulu představuje dodatečnou možnost k možnosti zaokrouhlit tyto sazby směrem nahoru nebo dolů na nejbližší polovinu procentního bodu, která je stanovena v čl. 298 druhém pododstavci první větě směrnice o DPH. Vzhledem k výše uvedenému je však tato možnost snížení až na nulu členským státům otevřena pouze tehdy, když procentní sazby vyplývající z výpočtů provedených podle prvního pododstavce téhož článku 298, by i v případě, že by byly vyšší než 0,5 %, byly přesto zanedbatelné, a pokud tedy celkové zatížení zemědělců podléhajících daňovému paušálu daní z přidané hodnoty na vstupu může být jako takové považováno za zanedbatelné.

56 Jak uvedla generální advokátka v bodech 20 až 33 a 56 až 58 svého stanoviska, ani znění dotčeného ustanovení, ani přípravné práce na šesté směrnici nebrání takovémuto výkladu článků 296 až 298 směrnice o DPH a Portugalská republika se dále nemůže úspěšně odvolávat na rozsudek ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království (C-582/08, Sb. rozh. s. I-7195) s tvrzením, že tento výklad není možné vůči ní namítat.

57 Rovněž je třeba zdůraznit, že na rozdíl od tvrzení Portugalské republiky, by právě výklad dotčeného ustanovení v tom smyslu, že členským státům bez ohledu na okolnosti ponechává možnost volně stanovit nulovou sazbu paušální náhrady, byl výkladem v rozporu s právní jistotou a s jednotným uplatňováním pravidel společného systému DPH v Unii.

58 V projednávaném případě stačí připomenout, aniž je nutno rozhodnout o přípustnosti nebo relevanci argumentace Komise založené na sazbách ve výši 5,3 % a 7,9 %, na které se odvolává, že Portugalská republika připouští, že nulová sazba DPH byla v její právní úpravě zrušena v průběhu roku 1992 a že zboží a služby, které zemědělci obvykle nabývají pro výkon svých činností, od té doby podléhají v závislosti na konkrétním případě sazbě DPH ve výši 6 % nebo 13 %. Portugalští zemědělci podléhající daňovému paušálu tak nutně nesou zatížení DPH na vstupu, které není zanedbatelné a které je tedy nutno nahradit. Tento členský stát proto není oprávněn uplatňovat na zemědělce, kteří podléhají dotčenému portugalskému režimu, nulovou sazbu paušální náhrady.

59 Kromě toho je nutno nejprve připomenout, že argument Portugalské republiky, podle něhož je nutno stanovit paušální sazbu náhrady vyšší než nula pouze tehdy, když se zemědělci nacházejí vůči státu v situaci daňového přeplatku, nemá žádnou oporu v textu směrnice o DPH. Naopak, Soudní dvůr již upřesnil, že makroekonomické údaje, které se týkají výlučně zemědělců podléhajících daňovému paušálu, na které odkazuje článek 298 směrnice o DPH, sice – jak uvádí Portugalská republika – zahrnují vstupy (mezitímní spotřebu a tvorbu hrubého fixního kapitálu) a výstupy (konečnou výrobu včetně vlastní spotřeby), jakož i celkovou výši daní na vstupu, uvedl však také, že sazeb paušální náhrady se dosáhne tak, že se tato celková částka daní na vstupu vydělí výstupy (rozsudek ze dne 28. června 1988, Komise v. Itálie, 3/86, Recueil, s. 3369, bod 8). Daň z přidané hodnoty případně dlužná na výstupu, a tím se tedy případná situace daňového přeplatku zemědělců, zejména těch, kteří podléhají režimu daňového paušálu, v rámci stanovení použitelné sazby paušální náhrady nezohlední.

60 Z ustálené judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že existence nesplnění povinnosti se musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku (viz zejména rozsudky ze dne 11. října 2001, Komise v. Rakousko, C-110/00, Recueil, s. I-7545, bod 13, a ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko, C-487/08, Sb. rozh. s. I-4843, bod 34). Kromě toho pravidla uvedená v článku 258 SFEU musejí být uplatněna, aniž je Komise povinna dodržet určitou lhůtu. Komise tak má pravomoc posoudit, kdy je možno podat žalobu, a Soudnímu dvoru v zásadě nepřísluší takové posouzení kontrolovat (rozsudek ze dne 4. března 2010, Komise v. Itálie, C-297/08, Sb. rozh. s. I-1749, bod 87 a citovaná judikatura).

61 Z toho vyplývá, že vzhledem k tomu, že Portugalská republika nezpochybňuje, že v době uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku nebylo celkové zatížení DPH zemědělských výrobních faktorů, jež nesou zemědělci podléhající dotyčnému portugalskému režimu, – jak bylo rovněž konstatováno v bodě 58 tohoto rozsudku – zanedbatelné, na posouzení opodstatněnosti žaloby Komise nemá žádný dopad skutečnost, i pokud by byla prokázána, že okolnosti, které v této souvislosti v Portugalsku panují, se od roku 1992, nebo dokonce od roku 1989 v podstatě nezměnily.

62 Konečně na straně jedné směrnice o DPH ve svém čl. 296 odst. 1 výslovně stanoví, že účelem režimu daňového paušálu pro zemědělce je náhrada DPH zaplacené zemědělci podléhajícími daňovému paušálu na vstupu. Není proto možné připustit, že by se tato náhrada týkala obecně nákladů souvisejících se zemědělským podnikem, byla tedy nedaňové povahy a její vyplacení by na základě směrnice o DPH nemohlo být uloženo. Na druhé straně tato směrnice v článcích 300 a 301 stanoví základní podmínky, na základě nichž se skutečná náhrada, na kterou má příslušný zemědělec podléhající daňovému paušálu nárok, musí stanovit a vyplatit posledně uvedenému. Není tedy rovněž možné připustit, aby DPH zaplacená zemědělci podléhajícími dotčenému portugalskému režimu na vstupu jim mohla být nahrazena prostřednictvím jiných opatření, než je vyplacení paušální náhrady, jako je ta, kterou stanoví uvedená směrnice.

63 Za těchto okolností musí být první žalobní důvod uplatňovaný Komisí na podporu její žaloby považován za opodstatněný.

K druhému žalobnímu důvodu, týkajícímu se negativní kompenzace vlastních zdrojů dlužných v souvislosti s výběrem DPH

64 Podle ustálené judikatury může Soudní dvůr i bez návrhu zkoumat, zda jsou splněny podmínky stanovené v článku 258 SFEU pro podání žaloby pro nesplnění povinnosti (rozsudek ze dne 31. března 1992, Komise v. Itálie, C-362/90, Recueil, s. I-2353, bod 8, a výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko, bod 70).

65 Zejména z čl. 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora a judikatury související s tímto ustanovením vyplývá, že každý návrh na zahájení řízení musí uvádět předmět sporu, jakož i stručný popis dovolávaných žalobních důvodů a že tyto údaje musí být natolik jasné a přesné, aby umožnily žalovanému připravit si obhajobu a Soudnímu dvoru vykonávat svůj přezkum. Z toho vyplývá, že hlavní skutkové a právní okolnosti, na kterých je žaloba založena, musí uceleně a srozumitelně vyplývat z textu samotné žaloby (rozsudky ze dne 9. ledna 2003, Itálie v. Komise, C-178/00, Recueil, s. I-303, bod 6, a ze dne 15. června 2010, Komise v. Španělsko, C-211/08, Sb. rozh. s. I-5267, bod 32).

66 V projednávaném případě druhý žalobní důvod uvedený Komisí tyto požadavky nesplňuje. Tímto žalobním důvodem totiž Komise Portugalské republice vytýká, že provedla podstatnou negativní kompenzaci vlastních zdrojů dlužných v souvislosti s výběrem DPH. Ve svém popisu žalobních důvodů však Komise pouze uvádí, že v případě prokázání porušení směrnice o DPH, jež by způsobilo snížení vlastních zdrojů Unie, by byla oprávněna obdržet celou částku dotčených vlastních zdrojů zvýšenou o příslušné úroky z prodlení. Nevysvětluje tedy, jakou povinnost tento členský stát přesně porušil tím, že takovouto kompenzaci provedl. Komise kromě toho ve své žalobě tvrdí, že „toto řízení

o nesplnění povinnosti nemá za cíl přezkoumat, do jaké míry Portugalská republika splnila právní úpravu týkající se výběru vlastních zdrojů“, čímž se dostává do rozporu s druhým žalobním důvodem uvedeným v návrhovém žádání, které předložila Soudnímu dvoru.

67 Z toho vyplývá, že tento druhý žalobní důvod musí být odmítnut jako nepřípustný.

68 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je nutno konstatovat, že Portugalská republika tím, že na zemědělce uplatňuje zvláštní režim, který není v souladu s režimem zavedeným směrnicí o DPH, protože uvedené zemědělce osvobozuje od placení DPH a obsahuje uplatňování nulové sazby paušální náhrady, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 296 až 298 uvedené směrnice.

K nákladům řízení

69 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Podle odstavce 3 prvního pododstavce téhož článku může Soudní dvůr rozdělit náklady řízení mezi účastníky řízení nebo rozhodnout, že každý z nich nese vlastní náklady, pokud měl každý účastník řízení ve věci částečně úspěch i neúspěch. Vzhledem k tomu, že se žalobě Komise vyhovuje pouze částečně, je třeba rozhodnout, že každý z účastníků řízení ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Portugalská republika tím, že na zemědělce uplatňuje zvláštní režim, který není v souladu s režimem zavedeným směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, protože uvedené zemědělce osvobozuje od placení daně z přidané hodnoty a obsahuje uplatňování nulové sazby paušální náhrady, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 296 až 298 uvedené směrnice.

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3) Evropská komise a Portugalská republika ponesou vlastní náklady řízení.

Podpisy.