Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 8. marca 2012*

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Články 296 až 298 — Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov — Nulová percentuálna sadzba paušálnej kompenzácie“

Vo veci C-524/10,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 11. novembra 2010,

Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso, splnomocnená zástupkyňa, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Portugalskej republike, v zastúpení: L. Inez Fernandes a R. Laires, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot, sudcovia K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader a E. Jarašiūnas (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. septembra 2011,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 22. septembra 2011,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: portugalčina.

Rozsudok

1 Európska komisia vo svojej žalobe navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Portugalská republika si tým, že na poľnohospodárov uplatňuje osobitnú úpravu, ktorá nie je v súlade s úpravou zavedenou smernicou 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 DPH“), pretože dotknuté osoby oslobodzuje od platenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), a tým, že uplatňuje nulovú percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie a súčasne vykonáva podstatnú zápornú kompenzáciu vlastných zdrojov Európskej únie dlžných v súvislosti s výberom DPH, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 296 až 298 tejto smernice.

Právny rámec

Právo Únie

2 Smernica o DPH v článkoch 295 až 305 stanovuje pravidlá týkajúce sa spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov (ďalej len „paušálna úprava pre poľnohospodárov“). Túto úpravu do 1. januára 2007 obsahoval článok 25 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 13/001, s. 1, ďalej len „šiesta smernica“).

3 Podľa článku 295 ods. 1 bodov 1 až 5 smernice o DPH sa táto úprava v zásade týka dodaní tovarov (poľnohospodárske výrobky) uskutočnených v rámci poľnohospodárskych, lesníckych alebo rybárskych podnikov, ako aj poskytovania poľnohospodárskych služieb uvedených v prílohách VII a VIII tejto smernice, ktoré poskytuje poľnohospodár, pričom výraz „poľnohospodár s paušálnou úpravou“ označuje poľnohospodára, na ktorého sa vzťahuje paušálna úprava pre poľnohospodárov.

4 Článok 295 bod 7 smernice o DPH stanovuje, že „percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie“ sú „percentuálne sadzby, ktoré členské štáty stanovia v súlade s článkami 297, 298 a 299 a uplatnia v prípadoch uvedených v článku 300, aby umožnili poľnohospodárom s paušálnou úpravou využívať paušálnu kompenzáciu DPH účtovanej na vstupe“. Táto DPH podľa bodu 6 uvedeného článku zodpovedá „celkovej výške DPH za tovar a služby, ktoré si obstarali všetky poľnohospodárske, lesnícke a rybárske podniky každého členského štátu, ktoré podliehajú úprave paušálnej dane, pokiaľ by si takúto daň mohol v súlade s článkami 167, 168 a 169 a článkami 173 až 177 odpočítať poľnohospodár, ktorý podlieha všeobecnej úprave uplatňovania DPH“.

5 Články 296 až 298 smernice o DPH znejú takto:

„Článok 296

1. Ak by uplatňovanie všeobecnej úpravy DPH alebo osobitnej úpravy [pre malé podniky] ustanovenej v kapitole 1 spôsobilo poľnohospodárom ťažkosti, členské štáty môžu v súlade s touto kapitolou uplatniť na poľnohospodárov paušálnu úpravu, ktorej cieľom je kompenzácia DPH účtovanej pri nákupe tovaru a služieb poľnohospodármi s paušálnou úpravou.

2. Každý členský štát môže vyňať z paušálnej úpravy určité kategórie poľnohospodárov, ako aj poľnohospodárov, ktorým uplatnenie všeobecnej úpravy DPH alebo zjednodušujúcich pravidiel ustanovených v článku 281 nespôsobuje administratívne ťažkosti.

3. Každý poľnohospodár s paušálnou úpravou si môže v súlade s pravidlami a podmienkami určenými jednotlivými členskými štátmi zvoliť uplatnenie všeobecnej úpravy DPH alebo v prípade potreby uplatnenie zjednodušujúcich pravidiel ustanovených v článku 281.

Článok 297

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.

Článok 298

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.“

6 Článok 299 smernice o DPH stanovuje, že percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie nesmú viesť k tomu, aby bola poľnohospodárom s paušálnou úpravou vrátená daň, ktorá by presahovala výšku DPH účtovanej na vstupe.

7 Podľa článku 300 smernice o DPH sa percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie v zásade uplatňujú na ceny tých poľnohospodárskych výrobkov a služieb bez DPH, ktoré poľnohospodári s paušálnou úpravou dodali alebo poskytli iným zdaniteľným osobám ako tým, na ktoré sa vzťahuje táto paušálna úprava.

8 Článok 301 tejto smernice stanovuje:

„1. V prípade dodania poľnohospodárskych výrobkov a poskytnutia poľnohospodárskych služieb uvedených [v] článku 300 stanovia členské štáty, že paušálnu kompenzáciu zaplatí odberateľ, alebo orgány verejnej moci.

2. V prípade dodania iných poľnohospodárskych výrobkov a poskytnutia iných poľnohospodárskych služieb ako tých, ktoré sú uvedené v článku 300, sa paušálna kompenzácia považuje za zaplatenú odberateľom.“

9 Článok 302 smernice o DPH uvádza, že ak sa na poľnohospodára s paušálnou úpravou vzťahuje paušálna kompenzácia, nemá právo na odpočítanie dane za činnosti, ktoré podliehajú tejto paušálnej úprave.

10 Článok 303 ods. 1 tejto smernice v zásade spresňuje, že ak zdaniteľný odberateľ zaplatí paušálnu kompenzáciu v súlade s uvedeným článkom 301 ods. 1, má právo odpočítať od DPH, ktorú je povinný zaplatiť v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje svoje zdanené transakcie, hodnotu uvedenej kompenzácie. Podľa článku 303 ods. 2 môže daňová správa v určitých situáciách zdaniteľnému odberateľovi túto sumu vrátiť.

11 Šiesta smernica okrem toho v článku 25 ods. 12 stanovuje, že ak sa členské štáty rozhodnú na svojom území uplatniť paušálnu úpravu pre poľnohospodárov, dohodnú si jednotný základ na stanovenie DPH a pri vlastných zdrojoch použijú bežnú metódu výpočtu podľa prílohy C tejto smernice. Toto ustanovenie a túto prílohu smernica o DPH neprebrala, ale odkazuje na ne článok 5 ods. 2 nariadenia 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).

12 Podľa článku 272 ods. 1 písm. e) smernice o DPH môžu členské štáty od niektorých alebo všetkých povinností uvedených v hlave XI kapitolách 2 až 6 tejto smernice oslobodiť zdaniteľné osoby, na ktoré sa vzťahuje paušálna úprava pre poľnohospodárov, konkrétne od povinnosti identifikovať sa voči správcovi dane ako zdaniteľná osoba, vystavovať faktúry vykazujúce DPH, viesť účtovníctvo a podávať daňové priznania k DPH.

13 V súlade s článkom 395 Aktu o podmienkach pristúpenia Španielskeho kráľovstva a Portugalskej republiky a o úpravách zmlúv (Ú. v. ES L 302, 1985, s. 23) v spojení s prílohou XXXVI tohto aktu sa Portugalská republika do 1. januára 1989 môže odchýliť od uplatnenia všetkých pravidiel upravujúcich spoločný systém DPH.

Vnútroštátne právo

14 Zákonný dekrét č. 195/89 z 12. júna 1989 (*Diário da República*, prvá séria, č. 133 z 12. júna 1989) zaviedol do zákona o dani z pridanej hodnoty (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ďalej len „CIVA“), ktorý bol potvrdený zákonným dekrétom č. 394-B/84 z 26. decembra 1984 (*Diário da República*, prvá séria, č. 297 z 26. decembra 1984), zmenený a opäť uverejnený zákonným dekrétom č. 102/2008 z 20. júna 2008 (*Diário da República*, prvá séria, č. 118 z 20. júna 2008), v znení opravy č. 44-A/2008 z 13. augusta 2008 (*Diário da República*, prvá séria, č. 156 z 13. augusta 2008), niekoľko ustanovení smerujúcich k dosiahnutiu súladu portugalskej právnej úpravy týkajúcej sa DPH so šiestou smernicou. Niektoré z týchto zmien, ktoré priniesli tieto zákony, sa týkajú ustanovení, ktoré zavádzajú osobitnú úpravu uplatniteľnú na poľnohospodárov (ďalej len „predmetná portugalská úprava“).

15 Podľa článku 9 bodu 33 CIVA sú od DPH oslobodené „dodania tovarov v rámci činností uvedených v prílohe A tohto zákona, ako aj poskytovanie poľnohospodárskych služieb definovaných v prílohe B, pokiaľ ich poľnohospodár vykonáva okrem iného pomocou svojich pracovníkov a bežného vybavenia svojho poľnohospodárskeho alebo lesníckeho podniku“. Prílohy A a B CIVA v zásade zodpovedajú prílohám VII a VIII smernice o DPH.

16 Z výkladu ustanovení tohto článku 9 bodu 33 v spojení s článkom 20 ods. 1 CIVA vyplýva, že na rozdiel od vyššie uvedeného oslobodenia poľnohospodári nemôžu vykonať odpočítanie alebo dosiahnuť vrátenie súm, ktoré z dôvodu DPH zaplatili za nadobudnutie tovarov a služieb určených na realizáciu týchto dodaní tovarov a poskytnutí služieb.

17 Podľa článku 29 ods. 3 CIVA sú poľnohospodári, ktorí vykonávajú výlučne transakcie oslobodené od DPH, oslobodení od povinností týkajúcich sa platenia tejto dane alebo jej výberu od svojich zákazníkov, od vystavovania faktúr, daňových priznaní a vedenia účtovníctva, ktoré prislúchajú zdaniteľným osobám so všeobecnou úpravou DPH.

Konanie pred podaním žaloby

18 Vo výzve zo 6. júna 2008 Komisia oznámila Portugalskej republike, že predmetnú portugalskú úpravu považuje za nezlučiteľnú s ustanoveniami paušálnej úpravy pre poľnohospodárov stanovenými v smernici o DPH, konkrétne v článkoch 296 až 298, v rozsahu, v akom portugalská právna úprava nestanovuje, že poľnohospodári s touto úpravou dostanú kompenzáciu na základe DPH zaplatenej na vstupe, a obmedzuje sa na stanovenie oslobodenia poľnohospodárskych činností spojeného s nemožnosťou odpočítať daň zaplatenú na vstupe.

19 Vo svojej odpovedi na uvedenú výzvu z 20. augusta 2008 Portugalská republika spochybnila nesplnenie si povinnosti a tvrdila, že článok 298 druhý odsek druhá veta smernice o DPH (ďalej len „predmetné ustanovenie“) členským štátom výslovne umožňuje znížiť percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie na nulu bez toho, aby bola táto možnosť podmienená sumou dane, ktorú poľnohospodári

s predmetnou úpravou zaplatili. Tvrdila, že výsledok portugalskej právnej úpravy je zlučiteľný s cieľmi sledovanými paušálnou úpravou pre poľnohospodárov, akým je najmä zjednodušenie, a že pokiaľ je daňové zaobchádzanie stanovené takouto úpravou spojené s nulovou kompenzáciou, je rovnocenné s oslobodením činností od dane, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane. Vyvodila záver, že vzhľadom na to, že členské štáty si môžu slobodne zvoliť spôsob a prostriedky, akými smernice, ktoré sú im určené, preberú do svojho vnútroštátneho právneho poriadku, predmetnú portugalskú právnu úpravu možno zaradiť do zoznamu činností oslobodených od DPH, ktorý je uvedený v článku 9 CIVA.

20 Komisiu táto odpoveď nepresvedčila, a preto 26. júna 2009 poslala Portugalskej republike odôvodnené stanovisko, v ktorom trvala na svojom postoji, že predmetná portugalská právna úprava nie je v súlade s ustanoveniami článkov 296 až 298 smernice o DPH.

21 Listom z 31. augusta 2009 Portugalská republika Komisii oznámila, že odmieta prijať opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s uvedeným odôvodneným stanoviskom, a podrobnejšie rozviedla tvrdenie, ktoré uviedla vo svojej odpovedi na výzvu.

22 Vzhľadom na to sa Komisia rozhodla podať túto žalobu, keďže naďalej trvá na svojom postoji, že portugalská právna úprava nie je zlučiteľná s článkami 296 až 298 smernice o DPH.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

23 Komisia v prvom rade uvádza, že cieľom paušálnej úpravy pre poľnohospodárov je zjednodušenie, keďže poľnohospodári s paušálnou úpravou môžu byť oslobodení od dodržiavania určitého množstva povinností vlastných všeobecnej alebo zjednodušenej úprave DPH, ako aj kompenzácia dane zaplatenej na vstupe, aby sa predišlo tomu, že bude prispievať k stanovovaniu ceny výrobkov ako „skrytá DPH“.

24 Pokiaľ sa členský štát rozhodne uplatňovať uvedenú úpravu na svojom území, je podľa článku 297 prvého odseku prvej vety smernice o DPH povinný v rozsahu, v akom je to potrebné, stanoviť percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie. Predmetná portugalská úprava však podľa Komisie nie je v súlade s povinnosťou stanoviť kompenzáciu v prospech poľnohospodárov, na ktorých sa vzťahuje táto úprava, na základe DPH, ktorú zaplatili na vstupe.

25 Tvrdeniam, ktoré uviedla Portugalská republika na odôvodnenie predmetnej portugalskej úpravy, podľa Komisie nemožno vyhovieť. Po prvé predmetné ustanovenie nemá taký rozsah, aký mu tento členský štát prisudzuje. Prípravné práce na šiestej smernici neumožňujú prijať výklad presadzovaný Portugalskou republikou.

26 Po druhé charakteristiky portugalského poľnohospodárstva neumožňujú domnievať sa, že nulová sadzba kompenzácie, keďže je naďalej výhodná pre portugalských poľnohospodárov, na ktorých sa vzťahuje predmetná portugalská úprava, je v každom prípade v súlade s ustanoveniami smernice o DPH.

27 Po tretie povinnosť stanoviť paušálnu kompenzáciu na základe účtovanej DPH zaplatenej na vstupe nepodlieha podmienke, že všetci poľnohospodári s paušálnou úpravou sa voči dotknutému členskému štátu nachádzajú v situácii daňového preplatku.

28 Po štvrté skutočnosť, že Komisia neskoro spochybnila predmetnú portugalskú úpravu, hoci bola v podstatnej časti zavedená od roku 1992, nie je relevantná. V tomto bode Komisia predovšetkým podotýka, že skutočnosť, že suma DPH, ktorú poľnohospodári podliehajúci tejto úprave neodpočítali,

dosiahla približne 5,3 % ich predajov v roku 2004 a 7,9 % v roku 2005, sa ukázala až po kontrole vlastných zdrojov v Portugalsku počas novembra 2007. Portugalské orgány sa domnievali, že suma DPH vybratá v sektore poľnohospodárstva je nadmerná, a preto vo svojom výpočte vymeriavacieho základu vlastných zdrojov v roku 2004 uplatnili zápornú kompenzáciu vo výške približne 70 miliónov eur.

29 Po piate údajné vrátenie DPH, ktorú na vstupe zaplatil sprostredkovateľ subvencií a iných verejných pomocí v prospech poľnohospodárskych činností, nemožno zamieňať so správnym uplatnením paušálnej úpravy pre poľnohospodárov, ako ju stanovuje smernica o DPH.

30 Po šieste na základe smernice o DPH, dôvodovej správy šiestej smernice ani judikatúry Súdneho dvora sa nemožno domnievať, že predmetná paušálna kompenzácia nevykazuje daňovú povahu.

31 V druhom rade Komisia tvrdí, že portugalská legislatíva sa obmedzuje na oslobodenie platby od DPH, a teda na to, že zo spoločného systému DPH vylučuje všetkých poľnohospodárskych výrobcov, ktorí nepodliehajú všeobecnej úprave, ktorí predstavovali významnú časť portugalského sektora poľnohospodárstva, konkrétne 27 % v roku 2004 a 29 % v roku 2005. Predmetná portugalská úprava teda závažne porušuje zásadu všeobecnej povahy DPH.

32 Portugalská republika v prvom rade spochybňuje dôvodnosť tvrdení, ktoré predniesla Komisia. V okamihu prijatia šiestej smernice sa nulová daň uplatňovala len veľmi reziduálne a prechodne. Preto sa nemožno domnievať, že uplatnenie nulovej sadzby kompenzácie má súvislosť s uplatnením nulovej sadzby dane pri nadobudnutiach uskutočnených na vstupe, inak by sa muselo pripustiť, že možnosť, ktorú členským štátom priznáva článok 25 ods. 3 šiestej smernice, čiže ustanovenie, ktoré sa teraz nachádza v článku 298 druhom odseku smernice o DPH, je od začiatku prakticky neuplatniteľná.

33 Navyše po prvé, Rada Európskej únie sa rozhodla zmeniť a doplniť návrh šiestej smernice vypracovaný Komisiou tak, že doň túto možnosť pridala. Avšak keďže návrh už stanovuje možnosť zaokrúhliť tieto sadzby na nižšiu alebo vyššiu úroveň, a tým aj možnosť zaokrúhliť ich na nulu, keď sa tomuto číslu približujú, zmena predložená Radou nevyhnutne zachádza ďalej ako tento návrh. V dôvodovej správe, ktorá k nemu bola pripojená, Komisia tiež uviedla, že členské štáty majú právomoc voľne stanoviť sadzby paušálnej kompenzácie a že sadzby vyplývajúce z relevantných makroekonomických výpočtov predstavujú len maximálne obmedzenia. Pridanie výrazu „aj“ v predmetnom ustanovení, ktorý sa nenachádza v zodpovedajúcom ustanovení šiestej smernice a ktorý predstavuje zmenu výhradne vo formálnej rovine, potvrdzuje, že členské štáty môžu za akýchkoľvek okolností stanoviť nulovú sadzbu paušálnej kompenzácie.

34 Podľa judikatúry Súdneho dvora však členskému štátu, ktorého vnútroštátna právna úprava je v súlade s jasným a konkrétnym znením ustanovenia smernice o DPH, nemožno vytýkať, že si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú práve z tohto ustanovenia. Žalobe teda nemožno vyhovieť.

35 Po druhé pripustiť výklad, ktorý podala Komisia, by bolo v rozpore so zásadami určitosti a právnej istoty, ako aj s cieľom jednoducho a jednotne uplatňovať pravidlá spoločného systému DPH.

36 Po tretie v rámci paušálnej úpravy pre poľnohospodárov bolo jedinou úlohou Komisie overiť, že úroveň kompenzácie stanovená členským štátom nevedie k príliš vysokej kompenzácii. Neprináležalo jej, aby od členského štátu vyžadovala uplatňovanie sadzby kompenzácie vyššej ako tá, ktorú sa rozhodol zaviesť.

37 Tieto odlišné skutočnosti potvrdzujú doslovný výklad predmetného ustanovenia. Výklad, ktorý zastáva Portugalská republika, okrem toho nie je v rozpore ani s požiadavkami jednotného uplatňovania práva Únie, ani so zásadou rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality. V tejto súvislosti tento členský štát tvrdí, že paušálna úprava pre poľnohospodárov je sama osebe spôsobilá ohroziť túto neutralitu v rozsahu, v akom pripúšťa uplatňovanie sadzieb paušálnej kompenzácie určených len na základe odhadu.

38 Portugalská republika subsidiárne tvrdí, že jej voľba nepristúpiť ku kompenzácii DPH uhradenej na vstupe poľnohospodárskymi výrobcami, na ktorých sa vzťahuje predmetná portugalská úprava, je z daňového hľadiska koherentná.

39 Po prvé okolnosti, ktoré existovali v Portugalsku v čase, keď tam šiesta smernica nadobudla účinnosť, sa odvtedy výrazne nezmenili, pričom súčasná situácia v oblasti DPH v tomto členskom štáte má podobné rysy, ako boli tie, ktoré existovali k 1. januáru 1989. Navyše aj za predpokladu, že sa zmena podmienok, ktoré uviedla Komisia, vyskytla, stalo sa tak pred 17 rokmi, keďže nulová sadzba bola z portugalskej legislatívy odstránená v marci 1992.

40 Skutočnosť, že sadzby paušálnej kompenzácie sa stanovili „v rozsahu, v akom je to potrebné“, teda naznačuje, že existujú situácie, v ktorých stanovenie takýchto sadzieb nie je odôvodnené. Je to tak predovšetkým v prípade, keď sa poľnohospodárski výrobcovia ako celok nenachádzajú v situácii preplatku DPH voči štátu. Okrem toho najmä z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že výpočet maximálnej hranice kompenzácie má zohľadňovať DPH, ktorá sa na výstupe platí podľa všeobecnej úpravy, a že pod hrozbou, že bude predstavovať štátnu pomoc, paušálna úprava pre poľnohospodárov nemá povoľovať členským štátom, aby poľnohospodárom s paušálnou úpravou nahradili sumy presahujúce vrátenie DPH, na aké by mali nárok, ak by podliehali všeobecnej úprave.

41 V Portugalsku sú pritom tak k 1. januáru 1989, ako aj v súčasnosti sumy DPH, ktoré súvisia s nadobudnutím tovarov a služieb určených na poľnohospodárske činnosti a ktoré sú odpočítateľné v rámci všeobecnej úpravy, nižšie ako sumy DPH dlžné štátu, ktoré sú výsledkom účtovania a výberu tejto dane od odberateľov poľnohospodárskych tovarov a služieb. Poľnohospodári sa teda ako celok nenachádzajú v situácii preplatku DPH voči štátu. Stanovenie nulovej sadzby kompenzácie DPH zaplatenej na vstupe je tak v prípade Portugalskej republiky jediným prispôsobeným a koherentným daňovým riešením.

42 V tejto súvislosti Portugalská republika tvrdí, že Komisia ani v konaní pred podaním žaloby, ani vo svojej žalobe nepreukázala, akým spôsobom dospela k sadzbe 5,3 % a 7,9 %, a že navyše nepozná ich pôvod. Tento členský štát teda nie je schopný vyvrátiť tieto sadzby a Komisia ich nemôže použiť na to, aby mu uložila povinnosť priznať poľnohospodárom podliehajúcim spornej portugalskej úprave kompenzáciu, ktorá sa im rovná alebo sa k nim približuje. V každom prípade predstavujú iba maximálnu hranicu.

43 Po druhé Portugalská republika tvrdí, že predmetná portugalská úprava je v súlade s rozsahom pôsobnosti úpravy, ako ho stanovuje smernica o DPH, ako aj s cieľom zjednodušiť pravidlá a konania, keďže vnútroštátna právna úprava zbavuje poľnohospodárov, na ktorých sa vzťahuje, akejkoľvek povinnosti v oblasti vystavovania faktúr, zúčtovania, daňových priznaní, účtovníctva, prenesenia a platenia DPH. Okrem toho len stanovenie nulovej sadzby kompenzácie umožňuje uskutočniť skutočné, čiže úplné zjednodušenie. Táto úprava teda zodpovedá aj podmienkam upravujúcim povinnosť prebrať sekundárne právo do vnútroštátneho.

44 Navyše vrátenie súm DPH uhradených z dôvodu nadobudnutia tovarov a služieb určených na poľnohospodárske činnosti je takmer vždy zabezpečené prostredníctvom pomocí alebo iných subvencií poskytnutých štátom a inými orgánmi verejnej moci.

45 Po tretie Portugalská republika tvrdí, že cieľ kompenzácie DPH v prospech poľnohospodárov s paušálnou úpravou, ktorú títo poľnohospodári zaplatili na vstupe pri uvedených plneniach, nebol uvedený vo výzve ani v odôvodnenom stanovisku. Vzhľadom na túto skutočnosť, hoci je tento cieľ kompenzácie preukázaný, prípadná kompenzácia nie je daňovej povahy. Šiesta smernica a smernica o DPH teda nemôžu ukladať jej poskytnutie.

46 Napokon Portugalská republika zdôrazňuje, že Komisia sa vo svojej žalobe vyhýba otázke údajného portugalského dlhu v oblasti vlastných zdrojov Únie súvisiacich s paušálnou úpravou pre poľnohospodárov. Predovšetkým však tvrdí, že aj keby Súdny dvor vyhovel stanovisku Komisie, nemohlo by to viesť k zvýšeniu účasti Portugalska na zdroje Únie pochádzajúce z DPH.

Posúdenie Súdnym dvorom

47 Na podporu svojej žaloby Komisia uvádza dva rozličné žalobné dôvody, prvý týkajúci sa uplatnenia osobitnej úpravy, ktorá poľnohospodárov, na ktorých sa vzťahuje predmetná portugalská úprava, oslobodzuje od platby DPH a zahŕňa uplatnenie nulovej percentuálnej sadzby paušálnej kompenzácie, na týchto poľnohospodárov, druhý týkajúci sa zápornej kompenzácie vlastných zdrojov, ktoré Portugalská republika dlží v súvislosti s výberom DPH.

O prvom žalobnom dôvode týkajúcom sa oslobodenia a uplatnenia nulovej percentuálnej sadzby paušálnej kompenzácie

48 Ako vyplýva z článku 272 ods. 1 písm. e) a článku 296 ods. 1 smernice o DPH, cieľom paušálnej úpravy pre poľnohospodárov je umožniť členským štátom oslobodiť poľnohospodárov, v ktorých prípade by uplatnenie všeobecnej úpravy alebo osobitnej úpravy pre malé podniky viedlo k ťažkostiam, od niektorých alebo všetkých povinností, ktorým zvyčajne podliehajú zdaniteľné osoby so všeobecnou úpravou DPH, tým, že im priznajú paušálnu kompenzáciu účtovanej DPH, ktorú títo poľnohospodári zaplatili na vstupe. Cieľom tejto úpravy je teda zároveň zjednodušenie (rozsudok z 26. mája 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Zb. s. I-4491, bod 28) a kompenzácia účtovanej DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok z 15. júla 2004, Harbs, C-321/02, Zb. s. I-7101, bod 29). Keďže Komisia navyše, ako vyplýva aj zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, na tento cieľ kompenzácie odkázala tak vo výzve, ako aj v odôvodnenom stanovisku, Portugalská republika v každom prípade nemôže odôvodnene trvať na tom, že proti nej nebol uplatnený v rámci tejto žaloby.

49 Rovnako treba na jednej strane pripomenúť, že paušálna úprava pre poľnohospodárov je odchylnou úpravou, ktorá predstavuje výnimku zo všeobecnej úpravy smernice o DPH, a teda ju treba uplatniť iba v rozsahu potrebnom na dosiahnutie jej cieľa. Navyše podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora treba všetky odchýlky alebo výnimky zo všeobecného pravidla vykladať reštriktívne (rozsudky Harbs, už citovaný, bod 27, a Stadt Sundern, už citovaný, bod 27). Na strane druhej smernica o DPH nestanovuje oslobodenie od DPH pre poľnohospodárske činnosti. Naopak, ako uviedla generálna advokátka v bodoch 46 až 48 návrhov, hoci sa DPH vôbec nevyberá z predajov poľnohospodárov s paušálnou úpravou, paušálna úprava pre poľnohospodárov nebola navrhnutá presne ako úprava oslobodzujúca od dane, keďže takáto úprava neumožňuje odstrániť účtovanú DPH zaplatenú na vstupe, a teda zaručiť daňovú neutralitu spoločného systému DPH. Z článku 296 ods. 1 tejto smernice okrem toho vyplýva, že poľnohospodári v zásade podliehajú buď všeobecnej úprave, osobitnej úprave pre malé podniky, alebo uvedenej paušálnej úprave.

50 Okrem toho, hoci zjednodušenie administratívnych povinností, ktoré zaťažujú poľnohospodárov s paušálnou úpravou, je skutočne jedným z cieľov sledovaných paušálnou úpravou pre poľnohospodárov, snaha o zjednodušenie nemôže odôvodniť zavedenie oslobodenia, ktoré nestanovuje smernica o DPH (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok z 28. septembra 2006, Komisia/Rakúsko, C-128/05, Zb. s. I-9265, bod 25). Platí to tým viac, že tento cieľ zjednodušenia má byť v prejednávanom prípade uvedený do súladu s cieľom kompenzácie účtovanej DPH, ktorú zaplatili na vstupe dotknutí poľnohospodári, čo nevyhnutne naznačuje, že poľnohospodárom s paušálnou úpravou má byť uložené minimálne množstvo administratívnych povinností, predovšetkým aby sa zozbierali údaje potrebné na určenie uplatniteľnej sadzby paušálnej kompenzácie.

51 Keďže poľnohospodári s paušálnou úpravou pritom skutočne znášajú účtovanú DPH zaplatenú na vstupe, ktorá nie je zanedbateľná, nepriznať im kompenzáciu takto účtovanej DPH by bolo v rozpore s týmto posledným cieľom.

52 Navyše podľa odôvodnenia č. 7 smernice o DPH má spoločný systém DPH viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca. Ako uviedla

generálna advokátka v bodoch 45 až 48 návrhov, cieľom paušálnej úpravy pre poľnohospodárov je tiež zachovať čo najväčšiu neutralitu DPH, pričom kompenzácia má zabrániť tomu, aby účtovaná DPH zaplatená na vstupe nebola prenesená ďalej, a teda aby nespôsobila zvýšenie cien, ktoré by boli v obehu zaťažené touto daňou a lavínovito by sa zvyšovali v rámci celého produkčného a distribučného reťazca výrobkov a služieb dodávaných poľnohospodármi s paušálnou úpravou. V dôsledku toho, ak by sa predmetné ustanovenie vykladalo tak, že členským štátom ponecháva možnosť slobodne znížiť percentuálne sadzby paušálnej kompenzácie až na nulu napriek tomu, že poľnohospodári s paušálnou úpravou znášajú účtovanú DPH zaplatenú na vstupe, ktorá nie je zanedbateľná, ohrozila by sa uvedená neutralita.

53 Je pravda, že zaplatenie jednoduchej kompenzácie, ktorá má čisto paušálnu povahu, nemôže podľa definície zabezpečiť dokonalú neutralitu DPH. Umožňuje však zabezpečiť čo najlepšiu neutralitu so zreteľom na potrebu zosúladiť ju a cieľ kompenzácie s cieľom zjednodušiť pravidlá, ktorým podliehajú poľnohospodári s paušálnou úpravou, ktorý tiež predstavuje jeden z cieľov paušálnej úpravy pre poľnohospodárov, ako už bolo uvedené v bode 48 tohto rozsudku.

54 V tomto kontexte samotné podmienky určenia percentuálnej sadzby paušálnej kompenzácie, ako ich stanovuje článok 298 smernice o DPH, nemožno považovať za spochybňujúce tieto ciele. Nemožno teda pripustiť, že jednoduché oslobodenie poľnohospodárskych činností od dane z dôvodu, že je z funkčného hľadiska rovnocenné s uplatnením nulovej percentuálnej sadzby paušálnej kompenzácie, sa môže považovať za správne prebratie pravidiel smernice o DPH týkajúcich sa paušálnej úpravy pre poľnohospodárov, konkrétne jej článkov 296 až 298.

55 V tejto súvislosti treba tiež konštatovať, že možnosť znížiť percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie na nulu predstavuje dodatočnú možnosť zaokrúhliť ju smerom nahor alebo nadol na najbližšiu polovicu percentuálneho bodu stanovenú v článku 298 druhom odseku prvej vete smernice o DPH. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy však táto možnosť zníženia na nulu prináleží členským štátom len vtedy, keď by percentuálne sadzby vyplývajúce z výpočtov vykonaných podľa prvého odseku tohto článku 298 boli aj v prípade, že sú vyššie ako 0,5 %, stále zanedbateľné, a v dôsledku toho keď možno celkové zaťaženie DPH zaplatenou na vstupe poľnohospodármi s paušálnou úpravou samo osebe považovať za zanedbateľné.

56 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 20 až 33 a 56 až 58 návrhov, na jednej strane ani znenie predmetného ustanovenia, ani prípravné práce na šiestej smernici nebránia takémuto výkladu článkov 296 až 298 smernice o DPH a na druhej strane Portugalská republika sa nemôže účinne odvolávať na rozsudok z 15. júla 2010, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-582/08, Zb. s. I-7195), s tvrdením, že tento výklad nemožno použiť proti nej.

57 Rovnako treba zdôrazniť, že na rozdiel od tvrdení Portugalskej republiky treba predmetné ustanovenie vykladať tak, že členským štátom ponecháva možnosť voľne stanoviť nulovú percentuálnu paušálnu sadzbu bez ohľadu na okolnosti, ktoré by odporovali právnej istote a jednotnému uplatneniu pravidiel spoločného systému DPH v Únii.

58 V prejednávanej veci bez toho, aby bolo potrebné vyjadriť sa k prípustnosti alebo relevantnosti argumentácie Komisie založenej na sadzbách vo výške 5,3 % a 7,9 %, na ktoré sa odvoláva, stačí pripomenúť, že Portugalská republika priznáva, že nulová sadzba DPH bola v jej právnej úprave zrušená počas roka 1992 a že tovary a služby, ktoré poľnohospodári vo všeobecnosti nadobúdajú na výkon svojich činností, odvtedy v závislosti od konkrétneho prípadu podliehajú sadzbe DPH vo výške 6 % alebo 13 %. Portugalskí poľnohospodári s paušálnou úpravou tak nevyhnutne znášajú DPH účtovanú na vstupe, ktorá nie je zanedbateľná a ktorú z tohto dôvodu treba kompenzovať. Tento členský štát teda nie je oprávnený na poľnohospodárov, na ktorých sa vzťahuje predmetná portugalská úprava, uplatňovať nulovú percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie.

59 Navyše treba v prvom rade pripomenúť, že tvrdenie Portugalskej republiky, podľa ktorého je nutné stanoviť sadzbu paušálnej kompenzácie vyššiu ako nula len vtedy, ak sa poľnohospodári nachádzajú v situácii preplatku DPH voči štátu, nenachádza nijakú podporu v smernici o DPH. Naopak, Súdny dvor už spresnil, že hoci makroekonomické údaje len o poľnohospodároch s paušálnou úpravou, na ktoré odkazuje článok 298 smernice o DPH, obsahujú, ako uvádza Portugalská republika, vstupy (medzitýmna spotreba a vyčlenenie prostriedkov na tvorbu hrubého fixného kapitálu) a výstupy (konečná výroba vrátane vlastnej spotreby), ako aj celkovú výšku daní týkajúcich sa vstupov, takisto uviedol, že paušálne sadzby kompenzácie sa dosahujú tak, že sa táto samotná celková výška daní týkajúca sa vstupov vydelí výstupmi (rozsudok z 28. júna 1988, Komisia/Taliansko, 3/86, Zb. s. 3369, bod 8). Prípadná DPH dlžná na výstupe a v dôsledku toho prípadná situácia daňového preplatku poľnohospodárov, predovšetkým tých, na ktorých sa vzťahuje paušálna úprava, sa teda v rámci určovania sadzby paušálnej kompenzácie neuplatní.

60 Z ustálenej judikatúry ďalej vyplýva, že existencia nesplnenia si povinnosti sa má posudzovať podľa situácie v členskom štáte ku dňu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku (pozri najmä rozsudky z 11. októbra 2001, Komisia/Rakúsko, C-110/00, Zb. s. I-7545, bod 13, a z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, Zb. s. I-4843, bod 34). Okrem toho treba pravidlá stanovené v článku 258 ZFEÚ uplatňovať bez toho, aby bola Komisia povinná dodržať určitú lehotu. Komisia tak má právomoc posúdiť, k akému dátumu je vhodné podať žalobu, a Súdnemu dvoru v zásade neprináleží preskúmať takéto posúdenie (rozsudok zo 4. marca 2010, Komisia/Taliansko, C-297/08, Zb. s. I-1749, bod 87 a citovaná judikatúra).

61 Z toho vyplýva, že vzhľadom na to, že Portugalská republika nespochybňuje, že v čase uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku celková výška DPH zaťažujúca faktory poľnohospodárskej výroby, ktorú znášajú poľnohospodári s predmetnou portugalskou úpravou, ako už bolo konštatované v bode 58 tohto rozsudku, nebola zanedbateľná, na posúdenie dôvodnosti žaloby Komisie nemá žiadny vplyv skutočnosť – aj keby sa potvrdila –, že podmienky prevládajúce v tejto súvislosti v Portugalsku sa od roku 1992 alebo dokonca od roku 1989 v podstate nezmenili.

62 Napokon na jednej strane smernica o DPH v článku 296 ods. 1 výslovne stanovuje, že cieľom paušálnej úpravy pre poľnohospodárov je kompenzovať DPH, ktorú poľnohospodári s paušálnou úpravou znášali na vstupe. Preto nemožno pripustiť, aby sa táto kompenzácia všeobecne týkala nákladov na poľnohospodársky podnik a predstavovala tak kompenzáciu nedaňovej povahy, ktorej zaplatenie nemožno uložiť na základe smernice o DPH. Na druhej strane táto smernica v článkoch 300 a 301 stanovuje hlavné postupy, podľa ktorých má byť skutočná kompenzácia, na ktorú bolo priznané právo poľnohospodárovi s paušálnou úpravou, tomuto poľnohospodárovi určená a vyplatená. Takisto nemožno pripustiť, aby DPH, ktorú na vstupe zaplatili poľnohospodári s predmetnou portugalskou úpravou, mohla byť vo vzťahu k nim kompenzovaná prostredníctvom iných opatrení než vyplatením paušálnej kompenzácie, ako ju stanovuje uvedená smernica.

63 Preto sa prvý žalobný dôvod, ktorý Komisia uvádza na podporu svojej žaloby, musí považovať za dôvodný.

O druhom žalobnom dôvode týkajúcom sa zápornej kompenzácie vlastných zdrojov dlžných v súvislosti s výberom DPH

64 Podľa ustálenej judikatúry môže Súdny dvor *ex offo* preskúmať, či sú splnené podmienky na podanie žaloby o nesplnenie povinnosti stanovené v článku 258 ZFEÚ (rozsudky z 31. marca 1992, Komisia/Taliansko, C-362/90, Zb. s. I-2353, bod 8, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 70).

65 Z článku 38 ods. 1 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora a z príslušnej judikatúry najmä 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. Podstatné skutkové a právne okolnosti, na ktorých je žaloba založená, musia teda vyplývať koherentným a zrozumiteľným spôsobom už z textu samotného návrhu (rozsudky z 9. januára 2003, Taliansko/Komisia, C-178/00, Zb. s. I-303, bod 6, a z 15. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-211/08, Zb. s. I-5267, bod 32).

66 V tejto veci druhý žalobný dôvod predložený Komisiou tieto požiadavky nespĺňa. Týmto dôvodom totiž Komisia vytýka Portugalskej republike, že vykonáva podstatnú zápornú kompenzáciu vlastných zdrojov dlžných v súvislosti s výberom DPH. Vo svojich žalobných dôvodoch však Komisia iba uvádza, že v prípade preukázaného porušenia smernice o DPH by toto porušenie spôsobilo zníženie vlastných zdrojov Európskej únie a prináležalo by jej dostať celkovú sumu dotknutých vlastných zdrojov zvýšenú o úroky z omeškania, ktoré s nimi súvisia. Nevysvetlila presne, aká povinnosť prislúcha tomuto členskému štátu, ktorý si nesplnil povinnosti tým, že vykonal takúto kompenzáciu. Komisia okrem toho vo svojom návrhu potvrdila, že „účelom konania o nesplnení povinnosti nie je určiť, do akej miery splnila Portugalská republika povinnosti v súvislosti s výberom vlastných zdrojov“, popierajúc tak druhý žalobný dôvod uvedený vo vyjadreniach, ktoré predložila Súdnemu dvoru.

67 Z toho vyplýva, že tento druhý žalobný dôvod treba odmietnuť ako neprípustný.

68 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba konštatovať, že Portugalská republika si tým, že na poľnohospodárov uplatňuje osobitnú úpravu, ktorá nie je v súlade so smernicou o DPH, pretože dotknuté osoby oslobodzuje od platenia DPH, a tým, že uplatňuje nulovú percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 296 až 298 tejto smernice.

O trovách

69 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Podľa odseku 3 prvého pododseku tohto článku môže Súdny dvor rozdeliť náhradu trov konania medzi účastníkov konania alebo rozhodnúť tak, že každý z účastníkov konania znáša vlastné trovy konania, najmä ak účastníci konania mali úspech len v časti predmetu konania. Keďže Komisia mala úspech len v časti predmetu konania, je opodstatnené rozhodnúť, že každý z účastníkov konania znáša vlastné trovy konania.

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

1. **Portugalská republika si tým, že na poľnohospodárov uplatňuje osobitnú úpravu, ktorá nie je v súlade s úpravou zavedenou smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pretože dotknuté osoby oslobodzuje od platenia dane z pridanej hodnoty, a tým, že uplatňuje nulovú percentuálnu sadzbu paušálnej kompenzácie, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 296 až 298 tejto smernice.**

2. **V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.**

3. **Európska komisia a Portugalská republika znášajú vlastné trovy konania.**

Podpisy