Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 13. října 2022 [1]

Věc C-31/21

Euroconstruzioni Srl
proti
Regione Calabria

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Corte suprema di cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie)]

„Řízení o předběžné otázce – Strukturální fondy – Spolufinancování – Nařízení (ES) č. 1685/2000 – Způsobilost výdajů – Povinnost prokázání platby – Potvrzené faktury – Účetní doklady stejné průkazní hodnoty – Stavební práce prováděné přímo konečným příjemcem“

1. V tomto řízení o předběžné otázce bude muset Soudní dvůr vyložit nařízení (ES) č. 1685/2000 [2], aby určil rozsah povinnosti předložit potvrzené faktury, anebo pokud to není možné, účetní doklady stejné průkazní hodnoty, které potvrzují výši vynaložených výdajů, pokud příjemce podpory spolufinancované ze strukturálních fondů Unie postavil nemovitost za použití vlastního materiálu, nástrojů a zaměstnanců.

[1] – Původní jazyk: španělština.

[2] – Nařízení Komise (ES) č. 1685/2000 ze dne 28. července 2000, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1260/1999 týkající se způsobilosti výdajů na činnosti spolufinancované strukturálními fondy (Úř. věst. 2000, L 193, s. 39), ve znění nařízení Komise (ES) č. 448/2004 ze dne 10. března 2004, kterým se mění nařízení (ES) č. 1685/2000, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1260/1999 týkající se způsobilosti výdajů na činnosti spolufinancované strukturálními fondy, a zrušuje nařízení (ES) č. 1145/2003 (Úř. věst. 2004, L 72, s. 66)

I. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Nařízení (ES) č. 1260/1999[3]

2. Body 35 a 43 odůvodnění zní takto:

„(35) vzhledem k tomu, že by takovéto decentralizované provádění operací strukturálních fondů členskými státy mělo poskytovat dostatečné záruky, pokud jde o způsoby a kvalitu provádění, výsledky činností a jejich hodnocení a řádné finanční řízení a jeho kontrolu;

[…]

(43) vzhledem k tomu, že je třeba zajistit řádné finanční řízení tím, že výdaje budou oprávněné a náležitě potvrzené a že platby budou záviset na dodržování závazků týkajících se monitorování programování, finanční kontroly a uplatňování práva Společenství;

[…].“

3. Článek 30 odst. 3, nadepsaný „Způsobilost“, stanoví:

„Na způsobilé výdaje se použijí související vnitrostátní předpisy, s výjimkou případů, je-li to nezbytné, ve kterých Komise stanoví pro způsobilost výdajů společná pravidla postupem podle čl. 53 odst. 2“.

4. Článek 32 odst. 1 třetí pododstavec, nadepsaný „Platby“, stanoví:

„Platby mohou mít formu zálohových plateb, průběžných plateb anebo plateb konečného zůstatku. Průběžné platby a platby konečného zůstatku se musí vztahovat na skutečně zaplacené výdaje, které musí odpovídat platbám uskutečněným konečnými příjemci a musí být doloženy potvrzenými fakturami nebo účetními dokumenty rovnocenné důkazní hodnoty.“

5. V kapitole II hlavy IV, nadepsané „Finanční kontrola“, se v čl. 38 odst. 1, nadepsaném „Obecná ustanovení“, uvádí:

„1. Aniž je dotčena odpovědnost Komise za plnění souhrnného rozpočtu Evropských společenství, odpovídají za finanční kontrolu pomoci v první řadě členské státy. Mezi opatření, která k tomuto účelu přijmou, patří

[…]

c) zajištění, že pomoc je řízena podle všech použitelných pravidel Společenství a že prostředky, které dostávají k dispozici, jsou využívány podle zásad řádného finančního řízení;

[3] – Nařízení Rady ze dne 21. června 1999 o obecných ustanoveních o strukturálních fondech (Úř. věst. 1999, L 161, s. 1; Zvl. vyd. 14/01, s. 31).

d) potvrzení, že prohlášení o výdajích předkládaná Komisi jsou správná a přesná, a zajištění, že vyplývají ze systémů účetnictví založených na ověřitelných podkladech;

[…]“

2. Nařízení č. 1685/2000

6. Bod 5 odůvodnění uvádí:

„[…] Aby bylo zaručeno jednotné a spravedlivé provádění strukturálních fondů ve Společenství, považuje Komise u některých typů činností za nutné přijmout soubor společných pravidel pro způsobilé výdaje. Přijetím pravidla pro určitý typ činnosti není předem určen fond, z něhož může být daná činnost spolufinancována. Přijetí těchto pravidel nesmí členským státům v některých stanovených případech bránit v uplatňování přísnějších vnitrostátních předpisů […]“

7. Podle přílohy, nadepsané „Pravidla způsobilosti“, pravidla č. 1, nadepsaného „Skutečně vzniklé výdaje“, bodu 2, nadepsaného „Prokázání výdajů“:

„2.1 Platby prováděné konečnými příjemci jako prozatímní platby a platby konečného zůstatku jsou zpravidla dokládány potvrzenými fakturami. Nelze-li tyto faktury přiložit, doloží se tyto platby účetními doklady stejné průkazní hodnoty.

[…]“

B. Italské právo

1. Zákon č. 59 ze dne 15. března 1997[4]

8. Článek 4 odst. 4 písm. c) delegoval správní funkce a úkoly v oblasti regionální politiky, strukturální politiky a politiky soudržnosti EU na regiony.

2. Zákon regionu Kalábrie č. 7 ze dne 2. května 2001[5]

9. Článek 31c stanoví, že v rámci Regionálního operačního programu (ROP) Kalábrie 2000–2006, schváleného Evropskou komisí rozhodnutím C(2000) 2345 ze dne 8. srpna 2000, bude region Kalábrie podporovat zakládání a rozvoj malých a středních podniků v odvětvích průmyslu, obchodu, řemesel, cestovního ruchu a služeb prostřednictvím podpor poskytovaných v souladu s nařízením (ES) č. 70/2001[6].

[4] – Legge 15 marzo 1997, n. 59, Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa (zákon, který deleguje na vládu přidělování funkcí a úkolů regionům a místním subjektům za účelem reformy veřejné správy a zjednodušení správy). Delegace byla následně provedena legislativním nařízením č. 123 (Disposizioni per la razionalizzazione degli interventi di sostegno pubblico alle imprese, a norma dell'articolo 4, comma 4, lettera c), della legge 15 marzo 1997, n. 59), ze dne 31. března 1998 (Ustanovení o racionalizaci opatření veřejné podpory ve prospěch podniků v souladu s čl. 4 odst. 4 písm. c) zákona č. 59 ze dne 15. března 1997).

[5] – Legge regionale 2 maggio 2001, n. 7. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2001 e pluriennale 2001/2003 della Regione Calabria (Legge finanziaria)

[6] – Nařízení Komise (ES) č. 70/2001 ze dne 12. ledna 2001 o použití článků 87 a 88 Smlouvy o ES na státní podpory malým a středním podnikům (Úř. věst. 2001, L 10, s. 33; Zvl. vyd. 08/02 s. 141).

II. Skutkový stav, spor a předběžné otázky

10. Region Kalábrie zveřejnil usnesením rady Regionu č. 398 ze dne 14. května 2002 výzvu k předkládání žádostí o podporu v rámci Regionálního operačního programu Kalábrie (ROP) 2000–2006 odpovídajícím „Ose IV-Opatření 4.4.b“. Tyto podpory byly určeny malým a středním podnikům, které plánovaly iniciativy v oblasti cestovního ruchu.

11. Článek 8 výzvy k předkládání žádostí odkazoval na nařízení č. 1685/2000, „pokud jde o způsobilost výdajů na činnosti spolufinancované ze strukturálních fondů“. Způsobilé výdaje zahrnovaly výdaje na: 1) pozemky; 2) budovy a zařízení; 3) nábytek a vybavení; 4) projekty a studie.

12. Článek 9 výzvy k předkládání žádostí stanoví:

– pokud jde o budovy a zařízení, práce musí být vyčísleny v mezích ceníku z roku 1994 (Úřadu pro veřejné práce regionu Kalábrie), navýšeného o 15 %;

– pokud jde o prvky, které nejsou v tomto sazebníku uvedeny, měly být použity limity aktuálních tržních cen stanovených projektantem.

13. Vyhláškou č. 4457 ze dne 20. dubna 2004 byla společnosti Eurocostruzioni Srl udělena podpora na výstavbu hotelu a souvisejících sportovních zařízení v Rossanu (region Kalábrie, Itálie). Tato společnost tak získala kapitálové financování odpovídající 47 % investice, což znamenalo, že obdržela celkovou částku 4 918 080 eur.

14. Ve vyhlášce č. 4457 podle předkládajícího soudu:

– byla uvedena dokumentace, kterou má příjemce předložit, přičemž u prací[7] bylo uvedeno pouze „předložení vyúčtování prací (stavební deník a účetní evidence, na každé stránce řádně podepsané stavbyvedoucím a příjemcem)“[8];

– bylo upřesněno (článek 4), že stanovení příspěvku na práce se v mezích povolených vyhláškou provede „na základě stavebního deníku a účetní evidence, s cenami uvedenými v čl. 9 písm. b) oznámení, a to po předchozím ověření kontrolní komisí“[9].

15. Společnost Eurocostruzioni provedla práce, zakoupila nábytek a předala regionu Kalábrie stavební deník a účetní evidenci, čímž získala po kontrole prací osvědčení kontrolní komise.

16. Region Kalábrie vyplatil společnosti Eurocostruzioni částku 1 661 638 eur odpovídající výdajům na nákup nábytku a vybavení, které tato společnost doložila předložením potvrzených faktur.

17. Společnost Eurocostruzioni požádala o vyplacení zbývající dlužné částky ve výši 1 675 762 eur, neboť po získání osvědčení byl v její prospěch uznán konečný příspěvek ve výši 3 337 470 eur, po odečtení zálohy a částky odpovídající první zprávě o kontrole prací.

[7] – Je třeba je chápat jako ty, které provedl on sám.

[8] – Předkládací rozhodnutí, bod 3.6.

[9] – Tamtéž.

18. Region Kalábrie odmítl zaplatit požadovaných 1 675 762 eur, protože společnost Eurocostruzioni nepředložila potvrzené faktury nebo účetní doklady stejné průkazní hodnoty v souladu s bodem 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000, na které odkazuje výzva ze dne 14. května 2002 [10].

19. Společnost Eurocostruzioni podala k Tribunale di Catanzaro (soud prvního stupně v Catanzaru, Itálie) návrh na vydání platebního rozkazu, kterému bylo vyhověno rozsudkem ze dne 4. dubna 2012.

20. Region Kalábrie se proti rozsudku soudu prvního stupně odvolal ke Corte d'Appello di Catanzaro (odvolací soud v Catanzaru, Itálie).

21. Odvolací soud v rozsudku ze dne 27. října 2014 odvolání regionu Kalábrie vyhověl a konstatoval, že:

– nebylo třeba provést ověření skutečného provedení prací, vzhledem k pozitivní kontrole učiněné příslušnou kontrolní komisí a neexistenci zpochybnění ze strany regionu Kalábrie ohledně odvedené práce;

– podle oznámení o zahájení zadávacího řízení, které se odvolává na nařízení č. 1685/2000, je však vyplacení příspěvku podmíněno předložením potvrzených faktur nebo účetních dokladů stejné průkazní hodnoty, a to i v případě, že práce byly provedeny přímo podnikem-příjemcem;

– doklady předložené společností Eurocostruzioni byly nezbytné, ale nedostatečné při neexistenci výše uvedených faktur, neboť neexistoval žádný důkaz o skutečném zaplacení částek odpovídajících provedeným pracím za uvedené ceny;

– společnost Euroconstruzioni byla povinna předložit za přímo provedené práce příslušné účetní doklady prokazující vzniklé výdaje (nákup materiálu, pronájem zařízení, platby zaměstnancům, zadání prací třetím osobám, údaje o použité pracovní síle).

22. Dne 27. října 2015 podala společnost Eurocostruzioni kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, v němž mimo jiné namítala porušení nařízení č. 1685/2000.

23. V kasačním opravném prostředku společnost Eurocostruzioni tvrdila, že:

– bod 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000 tím, že obsahuje výraz „zpravidla", nevyžaduje předložení konkrétního dokladu o zaplacení, ale pouze stanoví obecnou zásadu;

– odmítnutí podpory ze strany regionu Kalábrie na základě nařízení č. 1685/2000 porušuje zásady dobré víry, spravedlnosti a legitimního očekávání, neboť podnik řádně provedl plánované práce a předložil účetní doklady požadované vyhláškou o poskytnutí příspěvku.

[10] – Článek 2 („Postup a referenční předpisy") této výzvy konkrétně odkazoval na nařízení č. 1260/1999 a č. 1685/2000.

24. V této souvislosti Corte Suprema de Cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie) předkládá Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vyžaduje nařízení Komise (ES) č. 1685/2000 […], a zejména pravidlo č. 1 bod 2.1 jeho přílohy, pokud jde o ‚prokázání výdajů', aby doklad o platbách provedených konečnými příjemci byl nutně poskytnut potvrzenými fakturami, a to i v případě, že financování bylo poskytnuto příjemci za účelem vybudování nemovitosti s vlastními materiály, nástroji a pracovníky, nebo může existovat výjimka, jiná než výslovně stanovená výjimka pro případ nemožnosti, která vyžaduje předložení ‚účetní[ch] doklad[ů] stejné průkazní hodnoty'?

2) Jaký je správný výklad výše uvedeného výrazu ‚účetní doklady stejné průkazní hodnoty'?

3) Brání výše uvedená ustanovení nařízení takové vnitrostátní a regionální právní úpravě a následným správním prováděcím rozhodnutím, které v případě, že financování bylo příjemci poskytnuto za účelem vybudování nemovitosti s vlastními materiály, nástroji a pracovníky, stanoví systém kontroly výdajů, které jsou financovány ze strany veřejné správy, sestávající z:

   a) předběžného vyčíslení prací na základě regionálního ceníku týkajícího se veřejných prací a pro položky, které nejsou stanoveny v tomto nástroji, aktuálních tržních cen odhadnutých projektantem,

   b) následného vyúčtování s předložením účetnictví prací, sestávajícího ze stavebního deníku a účetní evidence, řádně podepsaných na každé stránce stavbyvedoucím a podnikem-příjemcem, a ověření a potvrzení toho, co bylo provedeno, na základě jednotkových cen uvedených v bodě a), ze strany kontrolní komise jmenované příslušnou regionální správou?"

III. Řízení před Soudním dvorem

25. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána u Soudního dvora dne 19. ledna 2021.

26. Vyjádření předložila společnost Eurocostruzioni, region Kalábrie, italská vláda a Evropská komise.

27. Soudní dvůr nepovažoval za nezbytné konat jednání, ale požádal účastníky řízení, aby se písemně vyjádřili – jak učinili – k argumentům italské vlády týkajícím se pojmu „účetní doklad stejné průkazní hodnoty".

IV. Posouzení

A. Úvodní poznámky

28. Diskuse se soustředí na otázku, zda hospodářský subjekt, který postavil nemovitost z vlastních zdrojů (materiál, zařízení a práce), může odůvodnit jím vynaložené výdaje „účetními doklady stejné průkazní hodnoty [jako faktura]", pokud tyto doklady: a) sestávají ze stavebního deníku a účetní evidence; b) jsou na každé straně řádně podepsány stavbyvedoucím

a podnikem-příjemcem; c) zahrnují náklady v rámci jednotkových cen standardního ceníku navýšených o 15 %. Je třeba rovněž uvést, že práce provedené podnikem-příjemcem byly zkontrolovány a ověřeny správními orgány.

29. Před vyřešením této diskuze je na místě úvodní upřesnění. Pokud se prokáže nesoulad s požadavky na prokázání stanovenými unijními pravidly použitelnými na projednávanou věc [11], částka, o kterou společnost Eurocostruzioni požádala ze strukturálních fondů Unie (pro Itálii) v rámci regionálního operačního programu, nebude vyplacena.

30. Jak však zdůrazňuje Komise, to by nebránilo tomu, aby společnost Eurocostruzioni měla nárok na vyplacení požadované částky, pokud by předkládající soud rozhodl, že tento podnik, který kromě výstavby hotelu splnil požadavky na účetní prokázání stanovené v doložkách upravujících poskytnutí podpory [12], jej má na základě italské právní úpravy.

31. V takovém případě by platba společnosti Eurocostruzioni byla připsána na vrub státního rozpočtu, nikoli však na vrub rozpočtu Unie.

B. Přípustnost předběžných otázek

32. Podle regionu Kalábrie je první předběžná otázka nepřípustná, protože otázka použitelnosti nařízení č. 1685/2000 nebyla vznesena před předkládajícím soudem, přičemž tento soud ji nemůže vznést ani z úřední povinnosti, a to vzhledem k povaze (kasačního) opravného prostředku, o kterém má rozhodnout. Za této situace není odůvodněna souvislost mezi sporem a nařízením č. 1685/2000, stejně jako nejsou vysvětleny důvody pro podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k Soudnímu dvoru.

33. Této námitce nemůže být vyhověno. V předkládacím rozhodnutí se zdůrazňuje, že se týká právě povinnosti společnosti Eurocostruzioni, jako konečného příjemce podpory spolufinancované ze strukturálních fondů Unie, prokázat své výdaje. Nařízení č. 1685/2000 se tedy použije, jak připouští sám region Kalábrie v písemném vyjádření (bod 12). Předkládající soud v tomto rozhodnutí vysvětluje, proč potřebuje výklad tohoto nařízení. O tom, zda může tento prvek do řízení o kasačním opravném prostředku zařadit, rozhoduje pouze on sám.

34. Region Kalábrie rovněž tvrdí, že třetí předběžná otázka je nepřípustná, protože předkládající soud nevysvětlil souvislost mezi nařízením č. 1685/2000 a „státními právními předpisy“ nebo „regionálními právními předpisy“, na které neúplně odkazuje. Co se týče regionálních právních předpisů a usnesení Rady regionu Kalábrie ze dne 14. května 2002, jejich obsah jde nad rámec toho, co je popsáno v předkládacím rozhodnutí.

35. Tuto námitku je třeba opět zamítnout. Je na předkládajícím soudu, aby určil rozsah působnosti příslušných vnitrostátních předpisů a jejich vztah k unijnímu právu. V projednávané věci tento soud stručně, ale dostatečně popsal vnitrostátní a regionální právní rámec a odkázal na

[11] – Tedy čl. 32 odst. 1 nařízení č. 1260/1999 a bodem 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000.

[12] – Tedy těch, které jsou obsaženy v usnesení Rady regionu Kalábrie ze dne 14. května 2002 a vyhlášce o poskytnutí podpory ze dne 20. dubna 2004. Tvrzení společnosti Eurocostruzioni týkající se porušení zásad dobré víry, spravedlnosti a legitimního očekávání by mohla být případně uplatněna podle italského práva a měly by o nich rozhodnout italské soudy.

výzvu k podávání žádostí o podporu a na vyhlášku o poskytnutí podpory ze strany regionu Kalábrie. Vztah tohoto právního rámce k unijnímu právnímu rámci je uveden v předkládacím rozhodnutí [13].

1. První předběžná otázka

36. Sporná podpora byla udělena dne 20. dubna 2004. Na prokázání výdajů se tedy vztahuje nařízení č. 1260/1999 (základní nařízení) [14] a nařízení č. 1685/2000 (prováděcí nařízení) [15], ve znění nařízení č. 448/2004, které se uplatnilo se zpětnou účinností od 5. července 2003 a u některých ustanovení od 5. srpna 2000.

37. Obě nařízení v zájmu zásady subsidiarity prohlašují, že „[n]a způsobilé výdaje se použijí související vnitrostátní předpisy, s výjimkou případů, je-li to nezbytné, ve kterých Komise stanoví pro způsobilost výdajů společná pravidla […]“ [16].

38. V souladu s touto možností přijala Komise společná pravidla pro způsobilost výdajů prostřednictvím nařízení č. 1685/2000 [17]. Členské státy tedy musely dodržovat společný režim prokazování stanovený v nařízení č. 1685/2000, pokud se výjimečně nerozhodly použít přísnější vnitrostátní režim.

39. Předkládající soud neuvádí, že by italský stát zavedl přísnější vnitrostátní režim, což potvrzuje i italská vláda [18]. Prokázání výdajů společnosti Eurocostruzioni se tedy řídí nařízením č. 1685/2000.

40. Jak jsem již uvedl, podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu ve stručnosti je, zda bod 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000:

– vyžaduje, aby platby provedené konečným příjemcem, který postavil nemovitost s vlastním materiálem, nástroji a zaměstnanci, byly nezbytně dokládány potvrzenými fakturami;

– nebo umožňuje, ve stejné situaci a při nemožnosti předložit faktury, předložení účetních dokladů stejné průkazní hodnoty.

[13] – Těmto úvahám nebrání úvahy, které uvedu při zkoumání podstaty třetí předběžné otázky.

[14] – Tato základní norma byla nahrazena nařízením Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. července 2006 o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999 (Úř. věst. 2006, L 210, s. 25), které bylo zrušeno nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 (Úř. věst. 2013, L 347, s. 320).

[15] – Tato norma byla nahrazena nařízením Komise (ES) č. 1828/2006 ze dne 8. prosince 2006, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 o obecných ustanoveních týkajících se Evropského fondu pro regionální rozvoj, Evropského sociálního fondu a Fondu soudržnosti a k nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1080/2006 o Evropském fondu pro regionální rozvoj (Úř. věst. 2006, L 371, s. 1), které bylo několikrát změněno.

[16] – Článek 30 odst. 3 nařízení č. 1260/1999. Bod 41 odůvodnění uvedeného nařízení uvádí, že „by se v souladu se zásadou subsidiarity měla na výdaje, na které lze poskytnout podporu, uplatňovat odpovídající vnitrostátní pravidla v případě, že neexistují předpisy Společenství, které však mohou být stanoveny Komisí, jsou-li nezbytně nutné k zajištění jednotného a spravedlivého provádění strukturálních fondů ve Společenství“.

[17] – Jeho bod 5 odůvodnění uvádí: „[…] Aby bylo zaručeno jednotné a spravedlivé provádění strukturálních fondů ve Společenství, považuje Komise u některých typů činností za nutné přijmout soubor společných pravidel pro způsobilé výdaje […]. Přijetí těchto pravidel nesmí členským státům v některých stanovených případech bránit v uplatňování přísnějších vnitrostátních předpisů“.

[18] – Bod 28 jejího písemného vyjádření.

41. Článek 32 nařízení č. 1260/1999 rozlišuje mezi finančním řízením záloh [19] a finančním řízením průběžných plateb a plateb konečného zůstatku. Pokud jde o průběžné platby a platby konečného zůstatku, ve svém odst. 1 třetím pododstavci stanoví, že „se musí vztahovat na skutečně zaplacené výdaje, které musí odpovídat platbám uskutečněným konečnými příjemci a musí být doloženy potvrzenými fakturami nebo účetními dokumenty rovnocenné důkazní hodnoty“.

42. Platby konečného zůstatku (kterých se v projednávané věci domáhá společnost Eurocostruzioni) tedy vyžadují předchozí účetní doložení výdajů skutečně vynaložených příjemcem podpory.

43. Stejný požadavek je obsažen v bodě 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000, který se vztahuje na činnosti spolufinancované strukturálními fondy, jehož znění jsem již uvedl a nyní připomínám: „Platby prováděné konečnými příjemci jako prozatímní platby a platby konečného zůstatku jsou zpravidla dokládány potvrzenými fakturami. Nelze-li tyto faktury přiložit, doloží se tyto platby účetními doklady stejné průkazní hodnoty.“

44. Znění obou výše uvedených ustanovení neponechává žádný prostor pro pochybnosti:

– *obecným pravidlem* je, že příjemce musí výdaje doložit potvrzenými fakturami;

– *výjimkou* je, že „nelze-li“ prokázat výdaje prostřednictvím potvrzených faktur, lze je prokázat prostřednictvím „účetních dokladů stejné průkazní hodnoty“. Tato poslední možnost je, opakuji, výjimečná, a proto je třeba ji vykládat restriktivně.

45. Kontext, do kterého jsou tato dvě ustanovení zasazena, ukazuje stejným směrem. To potvrzuje bod 43 odůvodnění nařízení č. 1260/1999 [20], který podporuje restriktivní výklad pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000.

46. Cíl řádného finančního řízení, který je základem řízení strukturálních fondů [21], tento výklad podporuje. Podle čl. 38 odst. 1 nařízení č. 1260/1999 odpovídají za finanční kontrolu pomoci v první řadě členské státy a mezi opatření, která k tomuto účelu přijmou, patří:

„– c) zajištění, že pomoc je řízena podle všech použitelných pravidel Společenství a že prostředky, které dostávají k dispozici, jsou využívány podle zásad řádného finančního řízení;

– d) potvrzení, že prohlášení o výdajích předkládaná Komisi jsou správná a přesná, a zajištění, že vyplývají ze systémů účetnictví založených na *ověřitelných podkladech*“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

[19] – Článek 32 odst. 2 stanoví, že při přijetí prvního závazku Komise vyplatí platebnímu orgánu zálohu, která činí 7 % příspěvku z fondů na danou pomoc. Je logické, že vyplacení takové zálohy je povoleno, aniž by bylo vyžadováno předchozí účetní prokázání výdajů ze strany příjemce. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. listopadu 2005, Itálie v. Komise (C-138/03, C-324/03 a C-431/03, EU:C:2005:714, dále jen „rozsudek Itálie v. Komise“), body 47 až 49.

[20] – „[J]e třeba zajistit řádné finanční řízení tím, že výdaje budou oprávněné a náležitě potvrzené […]“.

[21] – Viz body 35 a 43 odůvodnění nařízení č. 1260/1999.

47. Soudní dvůr rozhodl, že systém stanovený v článku 32 nařízení č. 1260/1999, jakož i v pravidle č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000, je založen na zásadě úhrady nákladů, které musí být odůvodněné a potvrzené [22].

48. Skutečnost, že příjemce podpory postavil nemovitost z vlastních prostředků, jej nevyjímá z režimu prokazování stanoveného nařízeními č. 1260/1999 a č. 1685/2000.

49. Pokud příjemce nemůže předložit faktury prokazující výstavbu nemovitosti, protože ji provedl vlastními prostředky, aniž využil třetí osoby – o této nemožnosti rozhoduje příslušný vnitrostátní soud – musí v každém případě prokázat vynaložené výdaje účetními doklady, které mají stejnou průkazní hodnotu jako potvrzená faktura [23].

50. Neexistuje tedy žádná střední cesta. Článek 32 nařízení č. 1260/1999 a bod 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000 neumožňují doložit výdaje ničím jiným než potvrzenými fakturami nebo, nelze-li je předložit, účetními doklady stejné průkazní hodnoty. To platí i v případě, že příjemce podpory postavil nemovitost s vlastním materiálem, nástroji a zaměstnanci.

51. Jiná věc je, zda mezi takové účetní doklady stejné průkazní hodnoty mohou patřit ty, které jsou konkrétně předmětem tohoto sporu. Tyto doklady jsou předmětem třetí předběžné otázky.

2. Druhá předběžná otázka

52. Druhá otázka se týká významu pojmu „účetní doklady stejné průkazní hodnoty“, který je použit – ale není definován – v nařízení č. 1260/1999 a č. 1685/2000. Jeho význam není výslovně uveden ani v nařízeních, která nahradila dvě výše uvedená nařízení.

53. Podle názoru Komise se tento pojem vztahuje na doklady o zaplacení, které sama Komise uznává a akceptuje, pokud v souladu s daňovými a účetními předpisy členského státu není třeba vystavit fakturu na zaplacení peněz [24].

54. Podle jejího názoru se jedná o autentické a spolehlivé doklady, které stejně jako potvrzené faktury mohou prokázat reálnost vynaložených výdajů [25].

[22] – Rozsudek Itálie v. Komise, body 44 až 46. V bodě 46 se uvádí, že „[…] v zásadě je způsobilost výdajů vzniklých vnitrostátním orgánům k podpoře ze strukturálních fondů podmíněna předložením důkazu o jejich použití v rámci projektu financovaného Evropskou unií útvarům Komise. Takový důkaz může být vyjádřen potvrzenými fakturami nebo nelze-li tyto faktury předložit, účetními dokumenty rovnocenné důkazní hodnoty“.

[23] – Komise má za to, že v takovém případě by mohl příjemce doložit výdaje například fakturami za nákup materiálu nebo mzdovými výplatními páskami pracovníků. Mohl by rovněž předložit účetní doklady stejné průkazní hodnoty pro výdaje, pro které nemá k dispozici faktury, jako jsou věcné příspěvky nebo odpisy zboží použitého při provádění prací.

[24] – V oblasti DPH směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) stanoví používání faktur jako prostředku pro získání odpočtu DPH a upravuje některé jejich náležitosti a znaky, zatímco ve zbytku odkazuje na právní předpisy členských států. Viz mimo jiné rozsudky ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), body 28 a 29; ze dne 21. listopadu 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933), body 39 a 40; a ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910), body 26 až 28.

[25] – Rozhodnutí Komise 97/324/ES ze dne 23. dubna 1997 o změně rozhodnutí týkajících se schválení rámců podpory Společenství, jednotných programových dokumentů a programů v rámci iniciativ Společenství přijatých pro Irsko (pouze anglické znění je závazné) (Úř. věst. 1997, L 146, s. 15).

„List č. 4: […] Vysvětlení pojmu skutečné náklady

[…]

3. ‚Účetním dokladem stejné průkazní hodnoty‘ se v případě, že vystavení faktury není v souladu s vnitrostátními daňovými a účetními předpisy relevantní, rozumí jakýkoli doklad předložený k prokázání toho, že účetní záznam podává věrný a poctivý obraz skutečnosti a je v souladu s platnými účetními předpisy.

[…]“

55. Souhlasím s Komisí, že doložení výdajů tímto způsobem (tedy pokud není možné předložit potvrzené faktury) lze zajistit prostřednictvím účetních dokladů povolených vnitrostátními právními předpisy členského státu, pokud jsou způsobilé poskytnout věrný a poctivý obraz o skutečně vynaložených výdajích.

56. Mezi takové doklady patří například:

– účetní zápisy prokazující použití procenta nedělitelných režijních nákladů, věcných příspěvků nebo nákladů na odpisy [26]. Tyto tři prvky nelze v rámci projektu fakturovat přímo a musí být možné je k němu účtovat nepřímo;

– doklady o mzdách pracovníků podílejících se na realizaci projektu, jakož i o poměrné části vynaložených režijních nákladů (nájemné, elektřina, vytápění nebo telekomunikace) [27].

57. Italská vláda však navrhuje širší výklad předmětného pojmu, který by umožnil zahrnout i případy, kdy je práce nebo projekt prováděn vlastními prostředky. Podle jejího názoru:

– důkazní hodnota faktury vyplývá ze skutečnosti, že byla vystavena osobou, která má opačný zájem než osoba, která se jí dovolává jako prvku prokazujícího výdaj;

– pokud by se stejná logika použila na účetní doklady stejné průkazní hodnoty, bylo by možné přijmout jako takové pouze ty, které obsahují prohlášení třetích osob. Pojem by se tak stal „příliš úzkým a obtížně použitelným“ na výdaje vynaložené zhotovitelem díla, který dílo provádí vlastními prostředky;

– k překonání této obtíže lze odkázat na bod 1.7 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000, který upravuje prokázání věcných příspěvků [28];

– tímto způsobem by mohly být vlastní prostředky použité zhotovitelem díla prokázány podobně jako věcné příspěvky, pokud by jejich hodnota byla potvrzena nezávislým odborným poradcem nebo schváleným úředním orgánem.

58. Soudní dvůr požádal strany sporu a Komisi, aby se vyjádřily k výkladu navrženému italskou vládou. V odpovědi na tuto žádost:

– Společnost Eurocostruzioni jej považuje za přijatelný. Předchozí vyčíslení prací na základě regionálního ceníku a následná kontrola prostřednictvím předložení účetnictví prací (stavební

[26] – Viz nařízení č. 1303/2013, článek 68 o prokázání nepřímých nákladů, jakož i článek 69 o prokázání věcných příspěvků ve formě poskytnutí stavebních prací, zboží, služeb, pozemků a nemovitostí, u nichž nebyla provedena platba v hotovosti doložená fakturami nebo doklady stejné důkazní hodnoty, jakož i nákladů na odpisy.

[27] – Nařízení č. 1685/2000, příloha, pravidlo č. 1, bod 1.8 uvádí, že „[r]ežijní náklady jsou způsobilým výdajem za podmínky, že jejich základem jsou skutečné náklady související s uskutečňováním činnosti spolufinancované strukturálními fondy a že jsou určeny v poměru k dané činnosti za pomoci nestranné a řádně odůvodněné metody“.

[28] – Nařízení č. 1685/2000, příloha, pravidlo č. 1, bod 1.7 uvádí, že „[v]ěcné příspěvky jsou způsobilým výdajem za následujících podmínek:
a) jde o poskytnutí pozemků nebo nemovitého majetku, zařízení nebo surovin, výzkumné nebo profesní činnosti či neplacené dobrovolné činnosti;
b) příspěvky se neposkytují jako součást opatření finančního inženýrství uvedených v pravidlech č. 8, 9 a 10;
c) hodnota příspěvků může být nezávisle vyhodnocena a přezkoumána;
d) u poskytnutí pozemkového nebo nemovitého majetku je hodnota osvědčena nezávislým odborným poradcem nebo schváleným úředním orgánem;
e) u dobrovolné neplacené činnosti se hodnota práce určuje na základě doby potřebné k jejímu vykonání a normální hodinové a denní sazby za provedenou práci;
f) jsou popřípadě dodržena pravidla č. 4, č. 5 a č. 6.“

deník a účetní evidence) představuje dokumentaci, která podléhá ověření účetnictví a nezávislému posouzení, které v tomto případě provedla kontrolní komise jmenovaná regionální správou. Tuto komisi lze považovat za nezávislého odborného poradce nebo schválený úřední orgán ve smyslu bodu 1.7 písm. d) pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000.

– Region Kalábrie jej odmítá. Podle jeho názoru vyžaduje analogické použití prokázání věcných příspěvků na vlastní zdroje poskytnuté zhotovitelem díla ověření účetnictví nezávislým odborným poradcem nebo schváleným úředním orgánem. Takové ověření je možné pouze v případě, že zhotovitel má k dispozici dokumentaci dokládající výdaje, což není tento případ.

– Komise rovněž nesouhlasí s výkladem, který prosazuje italská vláda, neboť by omezil možnost považovat za „účetní doklady stejné průkazní hodnoty“ na doklady pocházející od třetích ověřovacích subjektů s certifikační pravomocí, což je neodůvodněné omezení.

59. Mám za to, že výklad zastávaný italskou vládou činí režim prokazování stanovený v bodě 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000 příliš pružným. Stejně tak nepoužívá restriktivní, ale extenzivní výkladová kritéria pro uplatnění předmětné výjimky.

60. Jak jsem již uvedl, možnost prokázání prostřednictvím „účetních dokladů stejné průkazní hodnoty“ je výjimkou, kterou lze použít pouze v případě, že předložení řádně potvrzených faktur není možné. Výklad, který navrhuje italská vláda, není v souladu s článkem 32 nařízení č. 1260/1999 a bodem 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000.

61. Možnost prokázat stavbu nemovitosti vlastními prostředky prostřednictvím osvědčení o hodnotě příspěvku nezávislým odborným odhadcem nebo schváleným úředním subjektem by otevřela možnosti duplicity při kalkulaci výdajů nebo možného podvodu při prokazování nezbytném pro získání peněz ze strukturálních fondů Unie.

62. Kromě toho, jak tvrdí Komise, by takový výklad neoprávněně omezil možnost předkládat „účetní doklady stejné průkazní hodnoty“ na doklady vydané odborníky nebo úředními účetními subjekty. Takový požadavek stanoví příloha, pravidlo č. 1, bod 1.7 písm. d) nařízení č. 1685/2000 pouze pro poskytnutí pozemků nebo nemovitého majetku a nevztahuje se na jiné věcné příspěvky. Nevidím důvod, proč uvedené omezení rozšiřovat na příspěvky zhotovitelů staveb financovaných ze strukturálních fondů Unie realizovaných vlastními prostředky.

63. Zásady řádného finančního plnění a úhrady nákladů, které se na Unii v této oblasti vztahují, svědčí pro odmítnutí výkladu zastávaného italskou vládou.

3. Třetí předběžná otázka

64. Předkládající soud se táže, zda nařízení č. 1685/2000 brání takové vnitrostátní a regionální právní úpravě a následným správním prováděcím rozhodnutím, které v případě, že financování bylo příjemci poskytnuto za účelem vybudování nemovitosti s vlastními materiály, nástroji a vlastními pracovníky, stanoví systém kontroly výdajů sestávající z:

– předběžného vyčíslení prací na základě regionálního ceníku týkajícího se veřejných prací a pro položky, které nejsou stanoveny v tomto nástroji, aktuálních tržních cen odhadnutých projektantem;

– „následného vyúčtování s předložením účetnictví prací, sestávajícího ze stavebního deníku a účetní evidence, řádně podepsaných na každé stránce stavbyvedoucím a podnikem-příjemcem“; a

– ověření a potvrzení toho, co bylo provedeno, na základě jednotkových cen uvedených v regionálním ceníku, ze strany kontrolní komise jmenované příslušnou regionální správou.

65. K takto formulované otázce přistoupím nejprve z obecného hlediska, tedy bez ohledu na konkrétní aspekty podpory poskytnuté společnosti Eurocostruzioni, a poté analyzuji podrobnosti této podpory, abych předkládajícímu soudu poskytl co nejužitečnější odpověď.

a) Abstraktní slučitelnost vnitrostátního předpisu s nařízením č. 1685/2000

66. S výhradou posouzení, které provede předkládající soud, se zdá, že způsob kontroly výdajů popsaný v jeho třetí otázce nevyplývá ani tak přímo z vnitrostátního nebo regionálního zákona, jako spíše z vyhlášky o poskytnutí podpory [29].

67. Problémem při určování, zda je tento systém v souladu s nařízením č. 1685/2000, je potřeba znát přesný obsah dvou dokladů (tedy „stavebního deníku a účetní evidence“) [30], které jsou požadovány pro prokázání výdajů na stavbu, pokud příjemce použije na stavbu své vlastní prostředky.

68. Při prvním posouzení mohu souhlasit s Komisí a regionem Kalábrie, že tyto dva doklady samy o sobě nemají důkazní hodnotu odpovídající důkazní hodnotě faktury.

69. Pokud totiž stavební deník a účetní evidence pouze zaznamenávají průběh jednotlivých etap stavebních prací [31] a jsou opatřeny „podpisy na každé straně“ ze strany stavbyvedoucího a podniku-příjemce pouze za tímto účelem, nepostačují k řádnému prokázání peněžních hodnot odpovídajících celé stavbě hotelu.

70. Naopak, pokud by „účetní evidence“ podniku-příjemce umožňovala spolehlivě a podrobně zjistit výdaje, které podnik vynaložil například na mzdy svých pracovníků nebo stavební materiál a jiné podobné výdajové položky, domnívám se, že by nebylo obtížné kvalifikovat tento *účetní záznam* jako doklad stejné průkazní hodnoty jako faktura.

71. Předkládajícímu soudu přísluší, aby tyto aspekty ověřil a podle vlastního posouzení rozhodl, do jaké míry jsou tyto dva účetní doklady způsobilé poskytnout věrný a poctivý obraz o výdajích vynaložených podnikem-příjemcem v případě, že je objektivně nemožné vystavit potvrzené faktury.

72. Pokud jde o ověření provedených prací kontrolní komisí jmenovanou regionální správou jen na základě předem stanoveného ceníku, domnívám se, že se nejedná o vhodnou metodu pro ověření, zda v konkrétním případě skutečně vynaložené výdaje odpovídají výdajům, které jsou v tomto ceníku uvedeny jako abstraktní parametry výpočtu.

[29] – To vyplývá z bodu 3.6 předkládacího rozhodnutí.

[30] – V italském originále „libreto delle misure“ a „registro della contabilità“.

[31] – To zřejmě naznačuje odvolací soud v rozsudku ze dne 27. října 2014.

b) Konkrétní prokázání výdajů, které nese společnost Eurocostruzioni

73. Předkládající soud zřejmě připouští, že financované práce (hotel v Rossanu) byly společností Eurocostruzioni skutečně provedeny v souladu se schváleným projektem a že s ním byly kvantitativně i kvalitativně v souladu. Vylučuje tedy možnost špatného provedení nebo podvodu při realizaci projektu spolufinancovaného ze strukturálních fondů.

74. Podle informací obsažených ve spise byly práce, na které byla poskytnuta podpora, provedeny a společnost Eurocostruzioni navíc obdržela finanční prostředky určené na nábytek, protože předložila faktury zaplacené za jeho nákup v souladu s výzvou k podávání nabídek ze dne 14. května 2002 a vyhláškou o poskytnutí podpory ze dne 20. dubna 2004.

75. Pochybnosti předkládajícího soudu se týkají prokázání dalších výdajů zhotovitele, které vyplývají z výše uvedené skutečnosti, že stavbu realizoval s vlastním materiálem, nástroji a zaměstnanci. K těmto výdajům společnost Eurocostruzioni nepředložila žádné potvrzené faktury.

76. Mám za to, že v první řadě je třeba ověřit, zda bylo skutečně možné tyto výdaje doložit potvrzenými fakturami, jak tvrdí region Kalábrie.

77. Pokud není možné vystavit řádně potvrzené faktury, použití článku 32 nařízení č. 1260/1999 a bodu 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení č. 1685/2000 výjimečně umožňuje prokázat výdaje účetními doklady stejné průkazní hodnoty jako faktury [32].

78. Konkrétně doklady zahrnující ověření a kontrolu prací provedené kontrolní komisí jmenovanou regionální správou, jak jsem již uvedl, neprokazují věrně a dostatečně vynaložené výdaje, pokud se omezují na použití odhadů podle standardního sazebníku, které nemají přímý a objektivní vztah k dotčeným výdajům, ale k abstraktním parametrům.

79. Proto tyto doklady samy o sobě nepodávají věrný a poctivý obraz o skutečně provedených činnostech, neodrážejí přidanou hodnotu ze strany podniku ve vztahu k projektu a nevylučují možnost duplicity.

80. Konečně nelze opomenout, že článek 8 výzvy ze dne 14. května 2002 (na který odkazuje odvolací soud v závěrečné části svého rozsudku ze dne 27. října 2014) vylučoval z podpory výdaje spojené s interním zadáváním (stavebních) procesů, jakož i nekapitalizované výdaje a platby v hotovosti.

[32] – Odkazuji na body 69 až 71 tohoto stanoviska.

V. Závěry

81. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl Corte Suprema di Cassazione (Nejvyšší kasační soud, Itálie) následovně:

„Článek 32 nařízení Rady (ES) č. 1260/1999 ze dne 21. června 1999 o obecných ustanoveních o strukturálních fondech a bod 2.1 pravidla č. 1 přílohy nařízení Komise (ES) č. 1685/2000 ze dne 28. července 2000, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1260/1999 týkající se způsobilosti výdajů na činnosti spolufinancované strukturálními fondy, musí být vykládány v tom smyslu, že:

a) obecně připouští prokázání výdajů prostřednictvím řádně potvrzených faktur a výjimečně, není-li jejich předložení možné, účetními doklady stejné průkazní hodnoty, a to i v případě, že příjemce postavil nemovitost za použití vlastního materiálu, nástrojů a zaměstnanců;

b) pojem ‚účetní doklady stejné průkazní hodnoty' zahrnuje takové doklady, které jsou s tímto charakterem přípustné podle vnitrostátních právních předpisů členského státu, kde jsou práce prováděny, pokud mohou poskytnout věrný a poctivý obraz o skutečně vynaložených výdajích;

c) za účetní doklady stejné průkazní hodnoty jako řádně potvrzené faktury nelze považovat účetní doklady, které obsahují pouze stavební deník a čistě účetní záznamy, pokud neumožňují spolehlivě a podrobně určit výdaje vynaložené na mzdy zaměstnanců nebo stavební materiál, kromě jiných podobných výdajových položek, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu;

d) ověření provedených prací správní kontrolní komisí neprokazuje věrně a dostatečně vynaložené výdaje, pokud se omezuje na použití odhadů podle standardního sazebníku, které nemají přímý a objektivní vztah k dotčeným výdajům, ale k abstraktním parametrům."