ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 26. mája 2005 *

Vo veci C-536/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) z 26. novembra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 22. decembra 2003, ktorý súvisí s konaním:

António Jorge L^da^

proti

Fazenda Pública,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), J. Makarczyk, P. Kūris a G. Arestis,

* Jazyk konania: portugalčina

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Portugalská republika, v zastúpení: L. Fernandes, splnomocnený zástupca,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a A. M. Alves Vieira, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. decembra 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 19 smernice Rady 77/388/EHS 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. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica") v súvislosti s určením práva na odpočet dane uloženej na vstupe pri výkone stavebnej činnosti.

2 Tento návrh bol predložený v rámci žaloby podanej spoločnosťou António Jorge L[da] na Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) Portugalskej republiky proti portugalským orgánom, ktorej predmetom je rozhodnutie o dodatočnom platobnom výmere, ktorým bola vyrubená daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") a úroky z omeškania za roky 1994 až 1997.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 10 šiestej smernice znie takto:

„1. a) Pojem ‚zdaniteľný prípad' predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku.

b) ‚Daňový nárok' vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť.

2. Zdaniteľný prípad a daňový nárok vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. ...

Ak sa však má platba uskutočniť na účet pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služieb, daňový nárok vznikne po prevzatí platby."

4 Článok 17 šiestej smernice s názvom „Vznik a rozsah práva na odpočet" stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia [splatnosti — *neoficiálny preklad*] odpočítateľnej dane.

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*].“

5 Uvedený článok 17 ods. 5 tretí pododsek povoľuje členským štátom splnomocniť alebo zaviazať platiteľov dane použiť iné kritériá, ako sú stanovené v článku 19.

6 Článok 19 šiestej smernice s názvom „Výpočet odpočítateľnej čiastky [Výpočet pomerného odpočítania dane — *neoficiálny preklad*]“ stanovuje:

„1. Čiastka odpočítateľná [Pomerná výška odpočítateľnej dane — *neoficiálny preklad*] podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca, kde:

— ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť [odpočítať — *neoficiálny preklad*] podľa článku 17 (2) a (3),

— ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neznižuje [pri ktorých nie je daň odpočítateľná — *neoficiálny preklad*]. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A (1) a).

Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhlením na číslicu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.

2. Odchylne od ustanovenia odseku 1 budú z výpočtu odpočítateľnej čiastky [pomerného odpočítania dane — *neoficiálny preklad*] vylúčené sumy obratu pri dodávkach investičných tovarov používaných zdaniteľnou osobou [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*] v rámci jeho podnikateľskej činnosti. Sumy obratov súvisiacich s plneniami, ktoré definuje článok 13 B d), pokiaľ ide o náhodilé [príležitostné — *neoficiálny preklad*] plnenia a taktiež náhodilé [príležitostné — *neoficiálny preklad*] plnenia s nehnuteľnosťami a finančné plnenia, tieto budú vylúčené. ..."

Vnútroštátna právna úprava

7 DPH je v Portugalsku upravená zákonom o DPH (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ďalej len „CIVA") prijatým zákonným dekrétom č. 394B/84 z 26. decembra 1984 (*Diário da República*, séria A, č. 297).

8 Článok 23 CIVA znie:

„1. Ak pri výkone svojej činnosti platiteľ dane uskutočňuje dodávky tovarov a poskytuje služby, pri časti ktorých nevzniká právo na odpočet, daň zaplatenú pri nadobudnutí si môže odpočítať len v percentuálnom pomere zodpovedajúcom ročnej sume plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočet.

2. Bez ohľadu na znenie predchádzajúceho odseku môže platiteľ dane urobiť odpočet podľa skutočného nadobudnutia všetkých alebo časti tovarov alebo využitých služieb bez ohľadu na skutočnosť, že generálne daňové riaditeľstvo mu stanovilo osobitné podmienky alebo pozastaví tento postup v prípade zistenia značných odchýlok pri zdaňovaní.

3. Daňový úrad môže uložiť platiteľovi dane povinnosť postupovať podľa predchádzajúceho odseku:

a) ak uskutočňuje rôzne hospodárske činnosti;

b) ak použitie postupu uvedeného v odseku 1 sa vyznačuje značnými odchýlkami pri zdaňovaní.

4. Percentuálny pomer odpočtu stanovený v odseku 1 sa vypočíta podľa vzorca, kde v čitateli sa uvádza celková suma ročného obratu bez dane dodávok tovarov a poskytnutých služieb, pri ktorých je právo na odpočet podľa článku 19 a článku 20 ods. 1, a v menovateli sa uvádza celková suma ročného obratu bez dane všetkých plnení uskutočnených platiteľom dane vrátane plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich dani, zvlášť dotácií nepodliehajúcich iným ako podporám na vybavenie.

5. Na účely výpočtu uvedeného v predchádzajúcom odseku však presuny imobilizovaných aktív, ktoré boli použité v rámci podnikania, a finančné plnenia a plnenia s nehnuteľnosťami, ktoré majú vedľajší charakter vzhľadom k činnosti uskutočňovanej platiteľom dane, nie sú zahrnuté...“

9 Zákonný dekrét č. 241/86 z 20. augusta 1986 (*Diário da República*, séria A, č. 190) neskoršie doplnil režim obsiahnutý v CIVA, pokiaľ ide o realizáciu dodávky investičných tovarov.

10 Článok 5 tohto zákonného dekrétu znie takto:

„1. Odpočet dane týkajúcej sa celej nehnuteľnosti alebo samostatnej časti sa uskutočňuje podľa metódy skutočného odpočtu všetkých dodaných tovarov a poskytnutých služieb podľa ustanovení článku 23 ods. 2 [CIVA].

2. Ak generálne riaditeľstvo priamych a nepriamych daní považuje kritériá odpočítania použité pri skutočnom odpočte za neadekvátne, stanoví odlišné kritériá a informuje o tom platiteľa dane v rozhodnutí s odôvodnením.“

Spor pred vnútroštátnym súdom a prejudiciálna otázka

11 Spoločnosť António Jorge L[da] (ďalej len „António Jorge") so sídlom v Santarém (Portugalsko) sa odvolala na Supremo Tribunal Administrativo proti rozsudku Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (Finančný súd prvého stupňa v Santarém), ktorý rozhodoval o žalobe proti dodatočnému platobnému výmeru, ktorým bola vyrubená DPH a úroky z omeškania za roky 1994 až 1997.

12 V rozsudku súdu prvého stupňa sa uvádzajú tieto skutočnosti:

„1. Za obdobie rokov 1994 až 1997, ... [António Jorge] podliehala dani z právnických osôb (všeobecný režim) a na účely DPH patrila do všeobecného režimu...

2. Na základe služobného poriadku č. 9097 z 5. septembra 1996, ... [António Jorge] bola predmetom daňovej kontroly, na konci ktorej bola vyhotovená správa z 26. júna 1997, ktorá je doložená... [v spise vnútroštátneho súdu].

3. Na záver tejto správy pracoviská daňovej kontroly obvodu Santarém uviedli, že čo sa týka DPH:

— [že] je ťažké presne určiť výšku dane, ktorá bola protiprávne odpočítaná na základe ‚všeobecných výdavkov', pretože navrhovateľka ich odpočítala ako celok, hoci jej nákupy boli sčasti oslobodené od dane a sčasti podliehajúce dani;

— [že] pri kúpe nehnuteľností, posúdených ako podliehajúce DPH (odpočítateľnej), časť hodnoty odpisov týchto aktív bola na konci rozpočtového roka rozdelená alebo pripočítaná k aktivitám oslobodeným od dane.

...

4. V súvislosti s tým, čo bolo uvedené a vysvetlené v bode 3, odborník uskutočňujúci kontrolu určil... výšku DPH, ktorú [António Jorge] podľa jeho výpočtu protiprávne odpočítala... na základe článku 23 [CIVA] a na základe ‚dokumentov, ktoré nezodpovedajú zákonným predpisom', ako aj výšku dane, ktorá nebola zaplatená.

...

8. Počas rokov 1994 až 1997... [António Jorge] poskytovala služby (stavebné práce), ktoré ju oprávňovali na odpočet DPH pri kúpe a výstavbách v súvislosti s predajmi podliehajúcimi sisa [daň pri nadobudnutí nehnuteľností, v súčasnosti zrušená], pri ktorých odpočet nebol možný.

9. Počas týchto rokov približne 50 % jej obratov týkajúcich sa stavebných prác pri výstavbe nehnuteľností pre bytové družstvá a regionálne samosprávy, pri ktorých zaplatila 5 % DPH a odpočítala 17 % (16 % roku 1994), zatiaľ čo pre približne 20 % jej obratov zaplatila DPH vo výške 17 % (16 % roku 1994), zvyšok sa týka činností podliehajúcich dani z prevodu nehnuteľností oslobodených od DPH a bez možnosti odpočtu."

13 Na podporu svojej žaloby pred vnútroštátnym súdom položila António Jorge otázku výkladu článku 19 šiestej smernice.

14 Za týchto podmienok Supremo Tribunal Administrativo rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ako treba vykladať článok 19 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 (77/388/EHS)?

2. Je článok 23 ods. 4 [CIVA] v súlade s uvedeným ustanovením, ak je vykladaný takým spôsobom, že ak platiteľom dane je podnik, ktorý sa venuje činnosti

v oblasti nehnuteľností a v jej rámci uskutočňuje činnosť v dvoch oblastiach, a to po prvé vo výstavbe nehnuteľností na účely predaja (oslobodenej od DPH) a po druhé v stavebných prácach (podliehajúcich DPH), musí pri výpočte percentuálneho pomeru odpočtu DPH alebo pomerného odpočítania dane týmto platiteľom dane pri nadobudnutí príslušných tovarov a služieb jednej alebo druhej činnosti zahrnúť do menovateľa vzorca nielen ročný obrat, ale aj hodnotu prác, ktoré nie sú na konci každého roka ešte ukončené a ktorých hodnota celkom alebo sčasti nebola zaplatená?

3. Alebo ho treba vykladať tak, že daný menovateľ zahŕňa výlučne obraty?"

O prejudiciálnych otázkach

O formulácii otázok

15 S ohľadom na znenie otázok položených vnútroštátnym súdom treba najskôr zdôrazniť že, aj keď Súdny dvor nemá v zmysle článku 234 ES právomoc použiť predpis Spoločenstva na konkrétny prípad, a teda vykladať ustanovenie vnútroštátneho práva vo vzťahu k tomuto predpisu, môže napriek tomu v rámci súdnej spolupráce stanovenej v tomto článku, na základe podkladov v spise, vykladať právo Spoločenstva v takej miere, v akej je to užitočné pre vnútroštátny súd pre posúdenie účinkov ustanovenia (pozri rozsudok z 20. apríla 1988, Bekaert, 204/87, Zb. s. 2029, bod 5).

16 V tejto súvislosti je úlohou Súdneho dvora, v prípade nejasne formulovaných otázok alebo otázok prekračujúcich rámec jeho právomocí stanovených článkom 234 ES, vybrať z celého spisu predloženého vnútroštátnym súdom, a najmä z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu, tie prvky práva Spoločenstva, ktoré vyžadujú výklad vzhľadom na predmet sporu (pozri rozsudok zo 17. júna 1997, Codiesel, C-105/96, Zb. s. I-3465, bod 13).

17 Z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Supremo Tribunal Administrativo žiada Súdny dvor o výklad článku 19 ods. 1 šiestej smernice a konkrétnejšie sa pýta „že, ak platiteľom dane je podnik, ktorý sa venuje činnosti v oblasti nehnuteľností a v jej rámci uskutočňuje činnosť v dvoch oblastiach, a to po prvé vo výstavbe nehnuteľností na účely predaja (oslobodenej od DPH) a po druhé v stavebných prácach (podliehajúcich DPH), musí pri výpočte percentuálneho pomeru odpočtu DPH alebo pomerného odpočítania dane týmto platiteľom dane pri nadobudnutí príslušných tovarov a služieb jednej alebo druhej činnosti zahrnúť do menovateľa vzorca nielen ročný obrat, ale aj hodnotu prác, ktoré nie sú na konci každého roka ešte ukončené a ktorých hodnota celkom alebo sčasti nebola zaplatená“.

18 Vnútroštátny súd chce vedieť, či pre použitie článku 19 šiestej smernice a predovšetkým pre výpočet pomerného odpočítania dane podľa vzorca stanoveného v článku 17 tejto smernice je alebo nie je potrebné zahrnúť do menovateľa hodnotu prác, ktoré neboli na konci každého roka ešte ukončené a protihodnota nebola platiteľom dane celkom alebo sčasti zaplatená.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

19 Komisia Európskych spoločenstiev a portugalská vláda tvrdia, že výklad predpisu vnútroštátneho práva, ktorý nariaďuje zahrnúť do menovateľa vzorca pre výpočet pomerného odpočítania dane hodnotu prebiehajúcich prác uskutočňovaných platiteľom dane počas rozpočtového roka v rámci stavebnej činnosti, nie je v súlade s článkom 19 šiestej smernice v rozsahu, v akom tieto práce nezodpovedajú dodávkam tovarov alebo poskytnutiam služieb už vykonaných platiteľom dane alebo iným situáciám určujúcim existenciu zdaniteľného plnenia alebo daňového nároku.

20 Portugalská vláda však upresňuje, že prijatie kritéria vnútroštátnymi orgánmi, ktoré dovoľuje určiť rozsah činnosti podniku so zreteľom na zmenu výroby alebo hodnotu prebiehajúcich prác podľa ich skutočného určenia, by bolo možné na základe článku 17 ods. 5 tretieho pododseku uvedenej smernice. Komisia za svoju stranu pripomína možnosť neskoršieho vyrovnania v súlade s článkom 20 uvedenej smernice.

Posúdenie Súdnym dvorom

21 Na úvod treba pripomenúť, že, ako Súdny dvor už rozhodol, systém odpočtu má podnikateľa úplne oslobodiť od dlžnej alebo zaplatenej DPH v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH zabezpečuje úplnú neutralitu v súvislosti s daňovým zaťažením všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ciele alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že činnosti ako také v zásade

podliehajú DPH (rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 19, a z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24).

22 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že António Jorge v rámci svojej hospodárskej činnosti poskytuje služby týkajúce sa zákaziek v oblasti stavebných prác podliehajúcich DPH na základe článku 2 ods. 1 a článku 6 šiestej smernice. Táto spoločnosť sa zaoberá aj prevodom nehnuteľností, ktoré podliehajú DPH na základe článku 2 ods. 1 a článku 5 tejto smernice, ale sú od nej oslobodené na základe článku 28 ods. 3 písm. b) a prílohy F bodu 16 tejto smernice.

23 V rozsahu, v akom nejde o príslušné príležitostné plnenia uvedené v článku 19 ods. 2 druhej vete šiestej smernice, odhliadnuc od výpočtu pomerne odpočítanej dane stanovenej v článku 17 ods. 5 prvom pododseku tejto smernice, je potrebné určiť, ktoré plnenia musia byť brané do úvahy pri výpočte tejto pomerne odpočítanej dane.

24 Článok 17 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že právo na odpočítanie dane vzniká v čase splatnosti odpočítateľnej dane. Článok 10 ods. 2 tejto smernice stanovuje, že daný okamih nastane, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby (rozsudok z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, bod 36). Treba pripomenúť, že článok 10 ods. 1 písm. b) šiestej smernice definuje daňový nárok ako „právo daňového úradu podľa zákona v danom momente požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť".

25 Z vyššie uvedeného vyplýva, že v systéme šiestej smernice zdaniteľné plnenie, jeho splatnosť a možnosť odpočtu sú spojené so skutočnou realizáciou dodávky alebo poskytnutím služieb, s výnimkou prípadu platby na účet, keď daňový nárok vznikne v okamihu prevzatia platby. Článok 19 ods. 1 neobsahuje zmienku o vylúčení

použitia tohto všeobecného pravidla pre výpočet pomerne odpočítanej dane a zo znenia tohto ustanovenia nemožno vyvodiť, že tento systém zahŕňa výnimku, pri ktorej sa pri výpočte pomerného odpočítania dane do menovateľa vzorca zahŕňajú neukončené činnosti, iné než tie, ktoré sú dôvodom pre platbu na účet alebo k vyúčtovaniu prác.

26 Za týchto okolností odporuje tomuto systému povoliť, aby určenie oblasti odpočtu mohlo zahŕňať ešte neuskutočnené plnenia, pri ktorých budúcu realizáciu nemožno konkretizovať, zatiaľ čo zdaniteľná skutočnosť a následne právo na odpočet závisia od naozajstného uskutočnenia plnenia. Teda, v rozsahu, v akom prebiehajúce práce nie sú predmetom faktúry vystavenej platiteľom dane alebo predmetom vyúčtovania prác, ani platby na účet, nespôsobujú dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb už ukončené posledne uvedeným, ani iná situácia, vznik daňového nároku na zaplatenie dane. Nemusia byť teda zahrnuté do menovateľa vzorca stanoveného v článku 19 ods. 1 šiestej smernice pre výpočet pomerne odpočítanej dane.

27 Na otázky položené vnútroštátnym súdom je potrebné odpovedať tak, že článok 19 ods. 1 šiestej smernice odporuje tomu, aby menovateľ vzorca pre výpočet pomerne odpočítanej dane zahrňoval hodnotu prebiehajúcich prác uskutočňovaných platiteľom dane v rámci stavebnej činnosti, keď táto hodnota nezodpovedá dodávkam tovarov alebo poskytnutiam služieb, ktoré už boli uskutočnené, alebo ktoré boli dôvodom vyúčtovania prác a/alebo vyhotovenia prijatia splátok.

O trovách

28 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 19 smernice Rady 77/388/EHS 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 —, odporuje tomu, aby menovateľ vzorca pre výpočet pomerne odpočítanej dane zahrňoval hodnotu prebiehajúcich prác uskutočňovaných platiteľom dane v rámci stavebnej činnosti, keď táto hodnota nezodpovedá dodávkam tovarov alebo poskytnutiam služieb, ktoré už boli uskutočnené, alebo ktoré boli dôvodom vyúčtovania prác a/alebo vyhotovenia prijatia splátok.

Podpisy