ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
zo 6. októbra 2005 *

Vo veci C-243/03,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 6. júna 2003,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: E. Traversa, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci N. Coutrelis, advokát, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Francúzskej republike, v zastúpení: G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

* Jazyk konania: francúzština.

ktorú v konaní podporuje:

Španielske kráľovstvo, v zastúpení: N. Díaz Abad, splnomocnená zástupkyňa,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet, S. von Bahr (spravodajca), J. Malenovský a U. Lõhmus,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. marca 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou sa Komisia Európskych spoločenstiev domáha, aby Súdny dvor určil, že zavedením osobitného pravidla obmedzujúceho právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"), týkajúcej sa nákupu tovaru určeného na vybavenie,

z dôvodu, že tento nákup bol financovaný prostredníctvom dotácií, si Francúzska republika nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z práva Spoločenstva, a najmä z článkov 17 a 19 šiestej 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) zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica").

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

2 Článok 2 druhý riadok prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) zmenenej a doplnenej šiestou smernicou (ďalej len „prvá smernica"), stanovuje, že „na každú transakciu sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky".

3 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľným základom je:

„v prípade poskytovania tovaru alebo služieb... všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ [alebo poskytovateľ — *neoficiálny preklad*]od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb".

4 Článok 17 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28 písm. f) tejto smernice stanovuje, že „pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť... daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo zaplatená s ohľadom na tovary alebo služby, ktoré mu boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcou dani [iným platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

5 Odsek 5 toho istého článku upresňuje:

„V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka obe plnenia zahrnuté [V prípade tovarov a služieb, ktoré platiteľ dane používa zároveň pri plneniach uvedených — *neoficiálny preklad*] 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*].

..."

6 Článok 19 ods. 1 šiestej smernice s názvom „Výpočet odpočítateľnej čiastky" stanovuje:

„Čiastka odpočítateľná 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 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 zaplnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neznižuje. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A (1) a).

...“

Vnútroštátna právna úprava

7 Článok 271 všeobecného daňového zákonníka (ďalej len „VDZ“) stanovuje:

„I. 1. Daň z pridanej hodnoty, ktorá sa vzťahuje na prvky ceny zdaniteľného plnenia, je odpočítateľná od dane z pridanej hodnoty, ktorá sa vzťahuje na toto plnenie.

...

II. 1. Pokiaľ sú tovary alebo služby používané na potreby ich zdaniteľných plnení a pod podmienkou, že tieto plnenia zakladajú právo na odpočet, daň, v súvislosti s ktorou si osoby zodpovedné za platbu môžu uplatniť odpočet, je [najmä]:

a) daň, ktorá je uvedená na faktúrach, ktoré sú im doručené predávajúcimi, pokiaľ títo boli zákonne splnomocnení ju na takýchto faktúrach uviesť;

...“

8 Článok 212 prílohy II VDZ, v znení článku 2 dekrétu č. 94-452 z 3. júna 1994 (JORF z 5. júna 1994, s. 8143), stanovuje:

„1. Osoby zodpovedné za platbu, ktoré v rámci svojich aktivít v pôsobnosti dane z pridanej hodnoty nevykonávajú len plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočet, môžu odpočítať časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa vzťahuje na tovary predstavujúce hmotné investície používané na výkon ich aktivít.

Táto časť predstavuje výšku odpočítateľnej dane po uplatnení, podľa okolností, ustanovení článku 207 bis vynásobenú pomerom:

a) v čitateli celkovej ročnej sumy obratu bez dane z pridanej hodnoty za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť, vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou týchto plnení;

b) v menovateli celkovej ročnej sumy obratu bez dane z pridanej hodnoty za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neznižuje a všetkých dotácií vrátane tých, ktoré nesúvisia priamo s cenou plnení.

...“

9 Pokyn Úradu daňovej legislatívy z 8. septembra 1994 (*Úradný daňový vestník*, osobitné vydanie 3 CA-94, z 22. septembra 1994, ďalej len „pokyn z 8. septembra 1994“) upresňuje vo svojej druhej knihe týkajúcej sa pravidiel práva na odpočet:

„150. Pojem dotácie na vybavenie

Ide o nezdaniteľné dotácie, ktoré sú vo chvíli ich poskytnutia priznané na financovanie konkrétneho investičného majetku.

...

151. Pravidlá vzťahujúce sa na dotácie na vybavenie

Daň z investícií financovaných dotáciou môže byť odpočítaná za zvyčajných okolností, ak osoba zodpovedná za platbu zahrnie do ceny svojich plnení

dotácie na amortizáciu tovarov, financovaných celkovo alebo čiastočne touto dotáciou.

Ak sa potvrdí, že podmienka, podľa ktorej sa amortizácia týchto tovarov musí odzrkadliť v cene, nebola rešpektovaná, DPH za tieto tovary nemožno odpočítať, a to do výšky pomernej časti sumy financovanej dotáciou na vybavenie.

Príklad:

Investičný majetok, ktorého kúpna cena je 1 180 000 F (TTC), DPH 186 000 F, je čiastočne (20 %) financovaný dotáciou na vybavenie vo výške 237 200 F.

Osoba zodpovedná za platbu nepremietla amortizovanú časť tovaru, ktorá zodpovedá časti financovanej dotáciou na vybavenie do ceny zdaniteľného plnenia. Následne mohla byť daň, ktorá zaťažuje tovar (186 000 F) odpočítaná len vo výške 186 000 F x 80 % = 148 800 F.

Osoba zodpovedná za platbu uplatní podľa okolností za zvyčajných podmienok percento odpočítania podniku, na daň, ktorá bola takto vypočítaná."

Konanie pred podaním žaloby

10 V nadväznosti na sťažnosť doručila Komisia francúzskej vláde 23. apríla 2001 výzvu, v ktorej uvádza, že Francúzska republika porušila článok 17 ods. 2 a 5 a článok 19 šiestej smernice, na jednej strane tým, že uplatnila čiastku odpočítania DPH na všetkých platiteľov dane vrátane tých, ktorí vykonávajú len zdaniteľné plnenia, ktoré zakladajú právo odpočet (ďalej len „celkovo zdaňovaní platitelia dane"), a na druhej strane tým, že systémom dotácií na vybavenie obmedzila právo na odpočet za podmienok, ktoré táto smernica neupravuje.

11 Keďže Komisia nedostala na svoju výzvu odpoveď v stanovenej lehote, vydala 20. decembra 2001 odôvodnené stanovisko, v ktorom vyzýva uvedený členský štát, aby prijal nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

12 Listom zo 7. januára 2002 francúzska vláda v odpovedi na výzvu Komisie najmä upresnila, že odpočítateľná čiastka sa vzťahuje výlučne na platiteľov dane, ktorí vykonávajú zároveň zdaniteľné plnenia a plnenia oslobodené od DPH (ďalej len „zmiešane zdaňovaní platitelia dane") a nie na celkovo zdaňovaných platiteľov dane.

13 Komisia vypracovala 26. júna 2002 dodatočné odôvodnené stanovisko, v ktorom upustila od prvej výhrady, založenej na uplatnení odpočítateľnej čiastky na celkovo zdaňovaných platiteľov dane, pričom zopakovala druhú výhradu týkajúcu sa obmedzenia práva na odpočet DPH, ktorá zaťažuje tovary financované dotáciami.

14 Keďže Komisiu odpoveď francúzskej vlády na toto dodatočné odôvodnené stanovisko neuspokojila, rozhodla sa podať túto žalobu.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

15 Komisia vytýka francúzskej vláde, že zaviedla obmedzenia práva na odpočet DPH v bodoch 150 a 151 pokynu z 8. septembra 1994, ktoré nie sú upravené šiestou smernicou a ktoré nemôžu byť odôvodnené ani tým, že sa zakladajú na článku 2 prvej smernice.

16 V tejto súvislosti Komisia tvrdí, že pokiaľ ide o zmiešane zdaňovaných platiteľov dane v zmysle šiestej smernice, odpočet DPH je obmedzené výškou plnení, ktoré zakladajú právo na odpočet, buď uplatnením všeobecnej odpočítateľnej čiastky na podnik, ako je to uvedené v článku 19 ods. 1 smernice, alebo ak si to členský štát želá — najmä v snahe zabrániť zneužitiu — podľa jednej z metód uvedených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku tejto smernice (rôzne odpočítateľné čiastky pre rozdielne oblasti činnosti podniku, alebo priame pridelenie tovaru na konkrétnu činnosť). Ak členský štát uplatní odpočítateľné čiastky, nedovoľuje mu žiadne ustanovenie šiestej smernice, aby pred týmto uplatnením znížil základ DPH, na ktorý sa táto čiastka uplatňuje, opierajúc sa o pôvod prostriedkov, použitých na získanie tovaru alebo o spôsob výpočtu ceny zdaniteľných plnení, ktoré vykonal dotknutý platiteľ dane.

17 Pokiaľ ide o celkovo zdaňovaných platiteľov dane, nedovoľuje žiadne ustanovenie šiestej smernice podriadiť odpočet DPH týkajúcej sa tovaru určeného na vybavenie obmedzeniu vzťahujúcemu sa na zdroj prostriedkov, ktoré boli použité na získanie tohto tovaru, alebo spôsob výpočtu cien vykonaných plnení.

18 Pokiaľ ide o dotácie získané platiteľom dane, okrem článku 11 A ods. 1 písm. a) a článku 19 šiestej smernice, táto smernica nijak neupravuje zohľadnenie dotácií pri likvidácii DPH, ktorá má byť zaplatená platiteľmi dane. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že obmedzenia práva na odpočet sa pripúšťajú len v prípadoch výslovne stanovených v šiestej smernici (pozri rozsudky z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, body 16 a 17, a zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883).

19 V súvislosti s článkom 2 druhým odsekom prvej smernice Komisia tvrdí, že obsah tohto ustanovenia len opakuje obsah článku 17 ods. 2 šiestej smernice.

20 Francúzska vláda usudzuje, že ustanovenia týkajúce sa dotácií na vybavenie, a najmä podmienka týkajúca sa amortizácie tovaru, predstavujú len vykonanie všeobecných podmienok práva na odpočet uvedených v článku 2 druhom odseku prvej smernice a upravených článkom 17 ods. 2 šiestej smernice.

21 Zo spojených ustanovení týchto dvoch článkov vyplýva, že právo na odpočet sa vykoná, ak sa tovar používa na výkon činností, ktoré zakladajú právo na odpočet, a ak cena plnení uskutočnených na výstupe a zdanených DPH zahŕňa cenu tohto tovaru, ktorý je buď financovaný dotáciou na vybavenie, alebo inými zdrojmi platiteľa dane.

22 Podľa francúzskej vlády totiž z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že odpočítať možno len výšku DPH, ktorá priamo zaťažuje cenu rôznych prvkov, ktoré vytvárajú cenu zdaniteľného plnenia, a že právo na odpočet vzniká, ak náklady vynaložené platiteľom dane priamo a bezprostredne súvisia s plnením podliehajúcim DPH alebo podobným plnením (pozri najmä rozsudky z 5. mája 1982, Schul, 15/81, Zb. s. 1409, bod 10, a z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, body 31 až 33).

23 Francúzska vláda taktiež upresňuje, že použitie možnosti, ktorá vyplýva z článku 19 ods. 1 šiestej smernice, zahrnúť dotácie na vybavenie do menovateľa odpočítateľnej čiastky vedie k obmedzeniu výkonu práva na odpočet pre všetky náklady platiteľa dane, hoci poskytnutie týchto dotácií je nevyhnutne konkrétne.

24 Okrem toho využitie tejto možnosti, ktorá sa týka len zmiešane zdaňovaných platiteľov dane, by mohlo takisto viesť k vzniku významných narušení hospodárskej súťaže medzi týmito platiteľmi dane a celkovo zdaňovanými platiteľmi dane.

25 Francúzska vláda dodáva, že podmienka týkajúca sa odzrkadlenia ceny nákladov vynaložených platiteľom dane v cene plnení zdanených DPH umožňuje vyhnúť za situácii, v ktorej príjemcovia nezdanených dotácii zneužijú vo svoj prospech mechanizmus odpočítania tejto dane. V tejto súvislosti francúzska vláda najmä tvrdí, že tento mechanizmus sa môže, pokiaľ ide o investičný majetok, ktorý je financovaný dotáciami na vybavenie, uplatniť tak, že DPH odpočítateľná na vstupe je vyššia ako DPH, ktorá sa vyberie na výstupe.

26 Španielska vláda tvrdí, že priame obmedzenie práva na odpočet DPH zaplatenej pri získaní investičného majetku financovaného dotáciami je konkrétnym uplatnením

zásad, na ktorých je založené zahrnutie dotácií, ktoré nie sú súčasťou zdaniteľného základu podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice do menovateľa odpočítateľnej čiastky v zmysle článku 19 ods. 1 tejto smernice. Takéto obmedzenie je preto v súlade s právom Spoločenstva a je odôvodnené pravidlami vyplývajúcimi zo šiestej smernice.

27 Táto vláda tiež uvádza, že členské štáty môžu uplatňovať článok 19 šiestej smernice nezávisle na jej článku 17 ods. 5 a že tak môžu toto ustanovenie uplatňovať na celkovo zdaňovaných platiteľov dane a nielen na zmiešane zdaňovaných platiteľov dane.

Posúdenie Súdnym dvorom

28 Je potrebné pripomenúť, že v zmysle ustálenej judikatúry je právo na odpočet upravené článkom 17 a nasledujúcimi šiestej smernice zjednocujúcim prvkom mechanizmu DPH a nemôže byť z princípu obmedzené. Uplatňuje sa okamžite na celkovú výšku daní, ktoré sa týkajú plnení vykonaných na vstupe. Akékoľvek obmedzenie práva na odpočet DPH má dosah na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. Z toho vyplýva, že výnimky sú prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (pozri najmä rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, body 15 až 17; BP Soupergaz, už citovaný, bod 18, a z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 42).

29 V tejto súvislosti článok 17 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje, že právo na odpočet dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane a podľa odseku 2 tohto článku má

platiteľ dane právo, pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, odpočítať z DPH, ktorú má zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný platiteľ dane.

30 Pokiaľ ide o zmiešane zdaňovaných platiteľov dane, z článku 17 ods. 5 prvého a druhého pododseku šiestej smernice vyplýva, že právo na odpočet sa vypočíta podľa odpočítateľnej čiastky určenej v zmysle článku 19 tejto smernice. Uvedený článok 17 ods. 5 tretí pododsek umožňuje členským štátom vybrať inú metódu určenia práva na odpočet z metód, ktoré sú uvedené v tomto pododseku, teda najmä určenie pomernej časti za každú oblasť podnikateľskej činnosti, alebo odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia celku alebo časti tovarov a služieb na konkrétnu činnosť.

31 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že dotácie priamo súvisiace s cenou tovaru alebo služby sú zdaniteľné rovnako ako táto cena. Pokiaľ ide o iné dotácie, ako sú tie, ktoré priamo súvisia s cenou, vrátane dotácií, ktorých sa týka táto vec, článok 19 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že členské štátu majú možnosť ich zahrnúť do menovateľa pri výpočte odpočítateľnej čiastky, ktorá sa uplatňuje, keď platiteľ dane vykonáva zároveň plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočet, a plnenia oslobodené od dane.

32 Ako správne pripomenula Komisia, šiesta smernica s výnimkou týchto dvoch ustanovení nijako neupravuje zohľadnenie dotácií pri vypočítaní DPH.

33 Je však potrebné uviesť, že keď je získanie dotknutého tovaru financované dotáciou, podmieňujú dotknuté vnútroštátne ustanovenia právo na odpočet DPH skutočnosťou, že amortizácia tohto tovaru sa odzrkadlí v cene plnení vykonaných platiteľom

dane, čo je podmienka, ktorá nevyplýva zo šiestej smernice, a preto vytvára obmedzenie práva na odpočet, ktoré nie je smernicou dovolené.

34 V tejto súvislosti je na jednej strane potrebné odmietnuť tvrdenie francúzskej vlády týkajúce sa článku 2 druhého odseku prvej smernice. Toto ustanovenie, obmedzujúce sa na vyjadrenie zásady práva na odpočet, ktorej systém je predmetom ustanovení šiestej smernice, nemôže byť základom obmedzenia práva na odpočet, ktoré nie je uvedenými ustanoveniami upravené (pozri rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 23).

35 Na druhej strane je potrebné upresniť, že, ako uviedol generálny advokát v bode 23 svojich návrhov, členské štáty sú povinné uplatňovať šiestu smernicu, aj keď ju považujú za zdokonaliteľnú. Z rozsudku z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko, C-338/98, Zb. s. I-8265, body 55 a 56, vyplýva, že aj v prípade, že výklad navrhovaný niektorými členskými štátmi umožňuje lepšie dodržiavanie cieľov šiestej smernice, akým je napríklad neutralita dane, členské štáty sa nemôžu odchýliť od výslovne stanovených ustanovení smernice.

36 Pokiaľ ide o tvrdenia Španielskeho kráľovstva týkajúce sa článku 19 šiestej smernice, je potrebné uviesť, že jednak sa toto ustanovenie uplatňuje výlučne na zmiešane zdaňovaných platiteľov dane a jednak sa uplatňuje len na situácie, ktoré upravuje (pozri rozsudok vyhlásený v ten istý deň, Komisia/Španielsko, C-204/03, Zb. s. I-8389, body 24 a 25).

37 Je preto potrebné konštatovať, že zavedením osobitného pravidla obmedzujúceho právo na odpočet DPH týkajúcej sa nákupu tovaru určeného na vybavenie, z dôvodu, že tento nákup bol financovaný prostredníctvom dotácií, si Francúzska republika nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z práva Spoločenstva, a najmä z článkov 17 a 19 šiestej smernice.

O trovách

38 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. Keďže Komisia navrhla zaviazať Francúzsku republiku na náhradu trov konania a Francúzska republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania. Podľa odseku 4 prvého pododseku tohto článku Španielske kráľovstvo ako vedľajší účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania.

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

1. **Zavedením osobitného pravidla obmedzujúceho právo na odpočet DPH týkajúcej sa nákupu tovaru určeného na vybavenie, z dôvodu, že tento nákup bol financovaný prostredníctvom dotácií, si Francúzska republika nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z práva Spoločenstva, a najmä z článkov 17 a 19 šiestej 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995.**

2. **Francúzska republika je povinná nahradiť trovy konania.**

3. **Španielske kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy