

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

23. dubna 2009 *

Ve věci C-74/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Nógrád Megyei Bíróság (Maďarsko) ze dne 16. července 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 30. ledna 2008, v řízení

PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft

proti

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodaj)
a J. Malenovský, soudci,

* Jednací jazyk: maďarština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. března 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za maďarskou vládu R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi a M. Fehérem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Talabér-Ritz, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských

států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi podnikem PARAT Textiltetőket Gyártó kft (dále jen „PARAT“) a Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (místní daňový úřad podřízený daňovému úřadu pro správu daní a finanční kontrolu pro region Severní Maďarsko, dále jen „APEH“) ve věci vymezení působnosti vnitrostátního daňového práva, které se týká nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené při koupi dotovaného zboží.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3) zní takto:

„Společný systém [DPH] je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno [DPH] vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

[...]“

- 4 Podle čl. 17 odst. 2, 6 a 7 šesté směrnice, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274):

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

- a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od [DPH]. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.

7. S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát z důvodů hospodářského cyklu zcela nebo zčásti vyloučit ze systému odpočtů veškerý nebo některý investiční majetek či jiný majetek. S cílem zachovat stejné podmínky hospodářské soutěže mohou členské státy místo zamítnutí nároku na odpočet zdaňovat zboží, které osoba povinná k dani sama vyrobila nebo které nakoupila v tuzemsku nebo i dovezla, avšak takovým způsobem, aby tato daň nepřekročila daň z přidané hodnoty, která by byla uplatnitelná při pořízení obdobného zboží.“

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Hlava VIII maďarského zákona č. LXXIV z roku 1992 o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) účinného ke dni 1. května 2004 – data přistoupení Maďarské republiky k Evropské unii – obsahovala v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení v čl. 38 odst. 1 písm. a), který se týkal rozdělení daně odvedené na vstupu, pod nadpisem „Odpočet daně“ následující ustanovení:

„Rozdělení daně na vstupu

Osoba povinná k dani je povinna ve svém účetnictví uvádět odděleně odčitatelnou a neodčitatelnou částku daně na vstupu [...]. Osoba povinná k dani, která je příjemcem dotací z veřejných fondů, které se nezahrnují do základu daně [...], může, pokud každoroční zákon o rozpočtu nestanoví jinak,

- a) v případě dotací získaných za účelem pořízení určitého zboží uplatnit svůj nárok na odpočet pouze ohledně dotčeného pořízení a do maximální výše rovnající se nedotované části.

[...]“

- 6 Výše uvedené ustanovení bylo zrušeno s účinností od 1. ledna 2006. Toto ustanovení nicméně nebylo retroaktivní. Použití výpočtu podle poměru dotací financovaných z veřejných fondů se používalo pro každý nákup zboží uskutečněný před 31. prosincem 2005.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 7 Podle smlouvy o poskytnutí dotace uzavřené dne 11. května 2005 s Magyar Fejlesztési Bank (Maďarská rozvojová banka), která jednala jménem Gazdasági és Közlekedési Minisztérium (ministerstvo hospodářství a dopravy), uskutečnila PARAT v průběhu roku 2005 investici za účelem rozšíření svých výrobních kapacit pro výrobu skládacích střeš pro vozidla. Uvedená smlouva poskytla PARAT nevratnou dotaci rovnající se 47 % celkové výše investičních nákladů.
- 8 PARAT z titulu této investice zúčtovala čtyři faktury vystavené na nákup strojů v celkové výši 43 882 853 forintů a odečetla celkovou DPH uvedenou na těchto fakturách, tedy 10 971 718 forintů ve svém přiznání k DPH za měsíc září 2005.

- 9 V návaznosti na to Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (oddělení kontroly ředitelství daňové správy komitátu Nógrad) provedlo kontrolu výše uvedeného přiznání, která vedla k závěru, že PARAT musí snížit částku odpočtu DPH z titulu nákupu strojů v rámci uskutečněné investice z důvodu nevratné dotace, kterou obdržela.
- 10 APEH pak vypočetl částku odpočitatelné DPH na základě získaného financování (47 %) a konstatoval, že namísto částky 10 971 718 forintů, které PARAT odpočetla jakožto DPH ze zakoupeného zařízení, měla posledně uvedená nárok na odpočet ve výši 5 748 000 forintů. APEH tak stanovil částku neodpočitatelné DPH, po vypočtení zbývajícího podílu, na 5 223 718 forintů a tato částka byla přičtena k tíži PARAT jako daňový dluh. Tato částka byla navíc zvýšena o penále a úroky z prodlení.
- 11 PARAT ve své stížnosti proti tomuto rozhodnutí požadovala zrušení uvedeného daňového dluhu, jakož i penále a úroků z prodlení. Uplatňovala zejména, že vnitrostátní právní úprava použitelná v rozhodné době v původním řízení představovala omezení nároku na odpočet DPH, které bylo v rozporu s ustanoveními šesté směrnice. Stížnost PARAT byla ze strany APEH zamítnuta.
- 12 PARAT tedy podala žalobu na neplatnost proti rozhodnutí, které nařizovalo vymáhání daňového dluhu zvýšeného o pokutu a úroky z prodlení. Zdůraznila zejména, že jí čl. 17 odst. 2 šesté směrnice umožňuje, aby odečetla celou DPH uvedenou na fakturách odpovídajících pořízenému zboží.

- 13 Za těchto podmínek se Nógrád Megyei Bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Byl v době přistoupení Maďarské republiky k Evropské unii dne 1. května 2004 systém zavedený čl. 38 odst. 1 písm. a) zákona [o DPH] slučitelný s ustanovením článku 17 šesté směrnice [...]?
- 2) Může se žalobkyně v případě záporné odpovědi při uplatňování nároku na odpočet daně dovolávat přímo článku 17 šesté směrnice proti systému zavedenému čl. 38 odst. 1 písm. a) zákona [o DPH]?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 14 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení uvedená v článku 17 šesté směrnice brání tomu, aby členský stát vyloučil nárok na odpočet DPH z části kupní ceny zboží, která pochází z dotace financované z veřejných fondů.
- 15 Za účelem odpovědi na tuto otázku je úvodem třeba připomenout, že nárok na odpočet je jakožto nedílná součást mechanismu DPH základní zásadou vlastní systému DPH

a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, *Gabalfriša* a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; ze dne 8. ledna 2002, *Metropol a Stadler*, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 42, jakož i ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 33).

- 16 Soudní dvůr rovněž v citovaných bodech výše uvedených rozsudků rozhodl, že podle zásad upravujících společný systém DPH se tato daň použije na každé výrobní nebo distribuční plnění a odpočte se přitom DPH, která zatěžuje přímo plnění na vstupu. Nárok na odpočet se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu. Z toho vyplývá, že veškeré omezení nároku na odpočet DPH má dopad na úroveň daňové zátěže a musí být používáno podobně ve všech členských státech.
- 17 Krom toho je třeba uvést, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice vyjadřuje výslovným a přesným způsobem zásadu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet částek, které jsou jí účtovány z titulu DPH za zboží, které je jí dodáno, nebo za služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou toto zboží nebo služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění (viz rozsudky *Metropol a Stadler*, uvedený výše, bod 43; ze dne 11. prosince 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, C-371/07, Sb. rozh. s. I-9549, bod 27, jakož i ze dne 22. prosince 2008, *Magoora*, C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921, bod 29).
- 18 Za těchto podmínek jsou odchylky povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz rozsudky ze dne 19. září 2000, *Ampafrance a Sanofi*, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 34, jakož i výše uvedené rozsudky *Danfoss a AstraZeneca*, bod 26, a *Magoora*, bod 28).
- 19 Pokud jde o takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, nadepsanou „Odpočet daně“, je třeba uvést, že obsahuje obecné omezení nároku na odpočet DPH, které je použitelné na veškeré pořízení zboží, které bylo dotováno z veřejných fondů.

- 20 Taková právní úprava zavádí, pokud jde o nákup zboží nebo služeb financovaný dotací, omezení nároku na odpočet, které není povoleno čl. 17 odst. 2 šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. října 2005, Komise v. Španělsko, C-204/03, Sb. rozh. s. I-8389, body 26 a 27, jakož i Komise v. Francie, C-243/03, Sb. rozh. s. I-8411, bod 32).
- 21 Zásada nároku na odpočet DPH je nicméně zmírněna derogačním ustanovením obsaženým v druhém pododstavci čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Podle tohoto ustanovení mohou členské státy zachovat své právní předpisy ohledně vynětí z nároku na odpočet, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada neurčí výdaje, které nezakládají uvedený nárok (viz výše uvedené rozsudky Metropol a Stadler, bod 44, jakož i Danfoss a AstraZeneca, bod 28).
- 22 Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice obsahuje ustanovení o „statu quo“, které stanoví, že v členském státu zůstanou zachována vnitrostátní vynětí z nároku na odpočet DPH, která se uplatňovala před vstupem šesté směrnice v platnost. Cílem tohoto ustanovení je umožnit členským státům, do doby než Rada stanoví režim Společenství, pokud jde o vynětí z nároku na odpočet DPH, zachovat veškerá pravidla vnitrostátního práva týkající se vynětí z nároku na odpočet, která jejich veřejné orgány skutečně uplatňovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost (viz výše uvedené rozsudky Metropol a Stadler, bod 48, Danfoss a AstraZeneca, body 30 a 31, jakož i Magoora, bod 35).
- 23 Nicméně, jelikož jde o režim stanovící odchylku od zásady nároku na odpočet DPH, která je zavedena obecně v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice a která směřuje k zaručení neutrality této daně, musí být tento režim vykládán striktně (viz výše uvedené rozsudky Metropol a Stadler, bod 59, a Magoora, bod 28).
- 24 Pokud jde o takovou situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, a použitelnost výše uvedeného odchylného režimu, je třeba nejprve uvést, že šestá směrnice vstoupila v Maďarsku v platnost v den přistoupení tohoto členského státu k Evropské unii, a sice

dne 1. května 2004. Toto datum je tudíž rozhodné pro účely použití čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce uvedené směrnice, pokud jde o tento členský stát (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Magoora, bod 27).

- 25 Za účelem posouzení takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, s ohledem na uvedený režim Společenství stanovící odchylky, je třeba konstatovat, že, jak to vyplývá z bodu 19 tohoto rozsudku, představuje tato vnitrostátní úprava opatření obecné povahy omezující nárok na úplný odpočet DPH odvedené na vstupu týkající se každého pořízení zboží financovaného dotací pocházející z veřejných fondů.
- 26 Uvedená právní úprava přitom obsahuje omezení nároku na odpočet, které překračuje to, co je povoleno čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.
- 27 Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice totiž musí být vykládán ve světle prvního pododstavce téhož ustanovení, který Radě uděluje pravomoci pro to, aby na návrh Komise stanovila, které výdaje nelze odpočíst od DPH, a zároveň upřesňuje, že předmětem takového nároku na odpočet nemohou být za žádných okolností výdaje, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.
- 28 V důsledku toho a s ohledem na striktní výklad, který mu, jakožto ustanovení o odchylce, přísluší, čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice nelze vykládat tak, že členskému státu umožňuje zachovat omezení nároku na odpočet DPH, které může být použito obecně na jakýkoliv výdaj spojený s pořízením zboží, nezávisle na jeho povaze nebo předmětu.

- 29 Takový výklad je jediný možný i ve světle vývoje tohoto ustanovení, které vyjadřuje trvající vůli zákonodárce Společenství povolit výjimky z režimu odpočtů pouze u některého zboží nebo služeb, a nikoliv obecné výjimky z takového režimu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 5. října 1999, Royscot a další, C-305/97, Recueil, s. I-6671, bod 22, jakož i ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, body 32 a 35).
- 30 Na první otázku je proto třeba odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jež v případě pořízení zboží dotovaného z veřejných fondů umožňuje odpočet DPH, která na něj připadá, pouze z nedotované části takového pořízení.

Ke druhé otázce

- 31 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda se osoba povinná k dani může dovolávat použití článku 17 šesté směrnice proti ustanovení vnitrostátního práva, které omezuje nárok na odpočet DPH způsobem, který není slučitelný s odstavci 2 a 6 uvedeného článku 17.
- 32 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 35), uvedl, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice přesně stanoví podmínky vzniku a rozsah uvedeného nároku a členským státům neponechává prostor pro uvážení, pokud jde o jeho provedení.
- 33 Soudní dvůr tak v bodech 35 a 36 uvedeného rozsudku rozhodl, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice přiznává jednotlivcům práva, která mohou uplatňovat před vnitrostátními soudy proti vnitrostátní právní úpravě, která je neslučitelná s uvedeným ustanovením.

- 34 Soudní dvůr rovněž zdůraznil, že pokud vyloučení ze systému odpočtů nebylo zavedeno v souladu s ustanoveními šesté směrnice, vnitrostátní daňové orgány nemohou vůči daňovému poplatníkovi uplatňovat ustanovení odchylovající se od zásady nároku na odpočet DPH (viz rozsudek ze dne 14. září 2006, Stradasfalti, C-228/05, Sb. rozh. s. I-8391, bod 66).
- 35 Daňový poplatník, na kterého bylo uplatněno takové opatření, musí mít tedy možnost přepočítat svůj dluh na DPH v souladu s ustanoveními čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, pokud byly zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění (viz výše uvedený rozsudek Stradasfalti, bod 68).
- 36 V důsledku toho je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice přiznává osobám povinným k dani práva, která mohou uplatňovat před vnitrostátními soudy proti vnitrostátní právní úpravě, jež je neslučitelná s tímto ustanovením.

K nákladům řízení

- 37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

- 1) **Článek 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jež v případě pořízení zboží dotovaného z veřejných fondů umožňuje odpočet daně z přidané hodnoty, která na něj připadá, pouze z nedotované části takového pořízení.**
- 2) **Článek 17 odst. 2 šesté směrnice 77/388 přiznává osobám povinným k dani práva, která mohou uplatňovat před vnitrostátními soudy proti vnitrostátní právní úpravě, jež je neslučitelná s tímto ustanovením.**

Podpisy.