

Odkaz:

Rozsudek Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 6. července 1995*, BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion proti řeckému státu (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená Dioikitiko Protodikeio Athinas), věc C-62/93, Recueil 1995, s. 1883

Klíčová slova:

„Výklad článků 11, 17 a 27 šesté směrnice o DPH – Řecký režim zdanění ropných produktů – Základ daně – Právo na odpočet – Osvobození od daně“

Předmět:

Žádost zasláná Soudnímu dvoru na základě článku 177 Smlouvy o EHS Dioikitiko Protodikeio Athinas, která směřuje ve sporu probíhajícím před tímto soudem k získání rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu článků 11, 17 a 27 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. č. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).

Právní otázky:

- 1 Rozsudkem ze dne 7. dubna 1992 došlým kanceláři Soudního dvora dne 11. března 1993 položil Dioikitiko Protodikeio Athinas správní soud prvního stupně v Athénách) na základě článku 177 Smlouvy o EHS předběžné otázky týkající se výkladu článků 11, 17 a 27 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. č. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tyto otázky byly vzneseny v rámci sporného řízení mezi společnostmi BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion (dále jen „Soupergaz“) a řeckým státem, které se týká žaloby jednak na zrušení rozhodnutí ředitele odboru finančního úřadu pro obchodní akciové společnosti v Athénách č. 46645 ze dne 28. ledna 1991 (dále jen „sporné rozhodnutí“), jímž tento úřad zamítnul žádost společnosti o částečnou revokaci přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 1. ledna do 31. prosince 1987, a jednak na vrácení částky 12 472 889 GRD, která byla nesprávně zaplacená jako DPH.
- 3 Společnost Soupergaz se zabývá především obchodováním s ropnými produkty a jinými souvisejícími výrobky v Řecku. Za období od 1. ledna do 31. prosince 1987 předložila přiznání k DPH, v němž uvedla celkový obrat 2 012 096 225 GRD, z nějž 1 760 906 349 GRD, tj. 87 %, pocházelo z prodeje ropných produktů, u nichž podle čl. 37 odst. 4 řeckého zákona č. 1642/1986 o uplatňování DPH a jiných ustanovení (*Úřední věstník Řecké republiky*, první část, č. 125) nelze uplatnit nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Částka 251 139 876 GRD, tj. 13 % celkového obratu, pocházela z jiných transakcí, u nichž lze podle výše uvedeného zákona č. 1642/1986 DPH odpočíst.
- 4 Ve stejném období Soupergaz zaplatila 14 336 654 GRD na DPH za přijaté dodávky zboží a služeb. Původně žádala pouze o odpočet 1 863 765 GRD, tj. 13 % z této částky odpovídajícího procentuálnímu podílu transakcí, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet ve smyslu zákona o DPH. Následně dne 31. prosince 1990 částečně revokovala své

* Jednací jazyk: řečtina

původní daňové přiznání s odvoláním na omluvitelnou chybu a požádala o odpočet částky 14 336 654 GRD, tedy celé DPH zaplacené na vstupu. Dále požádala o vrácení částky 12 472 889 GRD, tj. 87 % DPH zaplacené na vstupu, kterou považovala za neoprávněně odvedenou.

- 5 Ředitel odboru finančního úřadu sporným rozhodnutím tuto žádost zamítl. Soupergaz tedy podala u Dioikitiko Protodikeio Athinas žalobu na zrušení uvedeného rozhodnutí a na vrácení výše uvedené částky 12 472 889 GRD.
- 6 Soupergaz tvrdila, že čl. 23 odst. 1, čl. 24 odst. 1 a článek 37 výše uvedeného řeckého zákona č. 1642/1986, článek 11 řeckého zákona č. 1571/1985 (*Úřední věstník Řecké republiky* č. 192) a dekret prezidenta republiky č. 619/1985 (*Úřední věstník Řecké republiky* č. 227) ve znění platném pro období 1987 jsou v rozporu s několika ustanoveními šesté směrnice.
- 7 Když vnitrostátní soud zjistil, že článek 37 zákona č. 1642/1986 obsahuje pravidla, která se v zásadě odchyľují od ustanovení šesté směrnice, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mohl řecký stát z jakéhokoli důvodu:

- a) na jedné straně uvalit na dovoz hotových ropných produktů daň z přidané hodnoty vypočítávanou z výše uvedené základní ceny, která se liší od ceny stanovené v článku 11 (části A odst. 1 a části B odst. 1 a 2) šesté směrnice Rady Evropských společenství, a na straně druhé vyjmout z povinnosti podávat přiznání společnosti obchodující s ropnými produkty, provozovatele čerpacích stanic a ostatní maloobchodníky, a tak je zbavit práva na odpočet daně, jak to stanoví odstavce 1 a 4 článku 37 zákona č. 1642/1986;
- b) v souladu s odstavcem 6 téhož článku osvobodit od daně služby týkající se přepravy a skladování ropných produktů, které nesouvisí s dopravou atd. těchto produktů z prvního místa určení do jiného známého místa?
- 2) V případě záporné odpovědi na předchozí otázku, tj. že řecký stát neměl tuto možnost (toto právo), jsou výše uvedená ustanovení článků 11 (části A odst. 1 a části B odst. 1 a 2) a 17 (odst. 1 a 2) citované směrnice bezpodmínečná a dostatečně přesná na to, aby se jich žalobkyně mohla dovolávat jakožto právního předpisu vyšší právní síly u Dioikitiko Protodikeio, u něhož byla její žaloba podána; dále, v případě kladné odpovědi na tuto poslední otázku, může společnost povinná k dani na základě těchto ustanovení požadovat se zpětným účinkem k 1. lednu 1987, tedy ke dni, v němž vstoupil v platnost zákon č. 1642/1986, odpočet daně zaplacené za výše uvedené transakce na vstupu, kterou si neodečetla, a vrácení daně, kterou takto nesprávně odvedla za období 1987?“

K přípustnosti

- 8 Řecká vláda se ve svém vyjádření dovolává nepřipustnosti položených otázek.
- 9 Za prvé namítá, že první otázka pod písmenem a) nesouvisí s předmětem sporu.
- 10 V této souvislosti je namístě připomenout, že podle ustálené judikatury je věcí pouze vnitrostátních soudů, kterým byl spor předložen a jež musí nést odpovědnost za vydané soudní rozhodnutí, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jejich rozsudku, tak i relevanci

otázek, které kladou Soudnímu dvoru. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nebo žádaný přezkum platnosti právního předpisu Společenství nemá žádný vztah ke skutečnosti nebo předmětu sporu v původním řízení (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1992, Asociación Española de Banca Privada a další, C-67/91, Recueil s. I-4785, body 25 a 26, a ze dne 3. března 1994, Eurico Italia a další, C-332/92, C-333/92 a C-335/92, Recueil s. I-711, bod 17). Tak tomu ale není v případě projednávaném v původním řízení.

- 11 Zamítnutí práva na odpočet, které je předmětem sporu v původním řízení, totiž úzce souvisí se zvláštním režimem zdanění ropných produktů. Vnitrostátní soud tedy mohl dojít k závěru, že potřebuje získat od Soudního dvora výklad šesté směrnice, na jehož základě bude moci rozhodnout o slučitelnosti celého tohoto režimu s právem Společenství.
- 12 Za druhé řecká vláda tvrdila, že není namístě, aby Soudní dvůr odpovídal na druhou otázku, s odůvodněním, že obecná ustanovení zákona č. 1642/1986, použitelná v případě záporné odpovědi na první otázku, jsou zcela v souladu s šestou směrnicí.
- 13 Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr není v rámci řízení o předběžné otázce ve smyslu článku 177 příslušný k rozhodnutí o slučitelnosti vnitrostátního opatření s právem Společenství (viz zejména rozsudek ze dne 21. ledna 1993, Deutsche Shell, C-188/91, Recueil s. I-363, bod 27), nemůže posoudit opodstatněnost tohoto tvrzení.
- 14 Soudní dvůr tedy musí přezkoumat otázky položené předkládajícím soudem.

K první otázce písmenu a)

- 15 Podstatou této otázky vnitrostátního soudu je, zda mají být články 2, 11 a 17 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která na dovoz hotových ropných produktů uvaluje DPH, vypočítávanou z jiné základní ceny, než jaká je uvedena v článku 11 této směrnice, a která vyjímá hospodářské subjekty v ropném odvětví z povinnosti předkládat přiznání, čímž je zbavuje práva na odpočet DPH, která zatěžuje přímo transakce na vstupu.
- 16 Podle základní zásady, jež je systémem DPH vlastní a vyplývá z článku 2 první i šesté směrnice, podléhají DPH veškeré výrobní a distribuční transakce, poté co byl proveden odpočet DPH, která přímo zatěžovala transakce na vstupu.
- 17 Článek 11 šesté směrnice definuje základ daně z přidané hodnoty. Účelem tohoto ustanovení je především zajistit připočtení DPH k ceně nebo hodnotě zboží ve všech jednotlivých fázích jeho uvádění na trh. Brání tedy uplatňování takového režimu zdanění, o jaký jde v původním řízení, v němž se DPH vyměří jen jedinkrát, a to z ceny v první fázi uvádění na trh.
- 18 Nárok na odpočet stanovený v člancích 17 a násl. šesté směrnice je totiž nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. Podle ustálené judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1988, Komise proti Francii, 50/87, Recueil s. 4797, body 15 až 17, a ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil s. I-3795, bod 27) je výkon tohoto práva okamžitý u veškerých daní, které zatížily transakce na vstupu. Jakékoli omezení práva na odpočet má vliv na daňovou zátěž a musí být uplatňováno podobně ve všech členských státech. V důsledku toho jsou odchylky povoleny pouze v případech výslovně stanovených směrnicí.
- 19 Co se konkrétně týče odchylek v článku 37 zákona č. 1642/1986, řecká vláda se domnívá, že tato ustanovení Rada povolila postupem uvedeným v článku 27 šesté

směrnice. Řecké úřady předložily plné znění návrhu zákona č. 1642/1986 Komisi a následně byla dotčená odchylná ustanovení Radou přijata, jelikož ve stanovené lhůtě Rada nebyla požádána o jejich projednání.

- 20 Toto tvrzení nelze přijmout.
- 21 Nejprve je vhodné připomenout základní prvky systému zavedeného článkem 27 šesté směrnice. Podle odstavce 1 tohoto článku může Rada povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylná od směrnice. Podle odstavce 2 členský stát, který hodlá zavést opatření uvedená v odstavci 1, předloží věc Komisi a poskytne jí veškeré údaje vztahující se k věci. Komise uvědomí o navrhovaných opatřeních do jednoho měsíce ostatní členské státy (odstavec 3). V případě, že Komise ani žádný členský stát nepožádá o projednání záležitosti v Radě, považuje se rozhodnutí Rady za přijaté po uplynutí lhůty dvou měsíců od uvědomění ostatních členských států Komisi (odstavec 4). Jinak může Rada opatření povolit pouze jednomyslným rozhodnutím na návrh Komise (odstavec 1 in fine).
- 22 Podle judikatury Soudního dvora (viz rozsudek ze dne 13. února 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Recueil s. 617, bod 24) jsou odchylky od směrnice v souladu s právem Společenství pouze za předpokladu, že na jedné straně nepřesáhnou rámec cílů uvedených v čl. 27 odst. 1, a na straně druhé byly oznámeny Komisi a implicitně nebo výslovně povoleny Radou za podmínek specifikovaných v odstavcích 1 až 4 téhož článku.
- 23 Ve světle těchto úvah je třeba konstatovat, že řecká vláda nepředložila Komisi konkrétně zvláštní opatření článku 37 zákona č. 1642/1986, který pro ropné produkty zaváděl systém odchylný od šesté směrnice. Orgány totiž Komisi předložily pouze úplné znění návrhu zákona č. 1642/1986, aniž by poskytly jakékoli podrobnější informace o zvláštním systému stanoveném v článku 37. Avšak pouze takové oznámení, které výslovně odkazuje na čl. 27 odst. 2 směrnice, umožňuje Komisi, popř. Radě, zkontrolovat, zda odchylný režim pro ropné produkty stanovený v článku 37 tohoto návrhu zákona nepřesahuje rámec cílů uvedených v čl. 27 odst. 1 směrnice.
- 24 Na tuto část první otázky je tedy třeba odpovědět tak, že články 2, 11 a 17 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která na dovoz hotových ropných produktů uvaluje DPH, vypočítávanou z jiné základní ceny, než jaká je uvedena v tomto článku 11, a která vyjímá hospodářské subjekty v ropném odvětví z povinnosti předkládat přiznání, čímž je zbavuje práva na odpočet DPH, která zatěžuje přímo transakce na vstupu.

K první otázce písmenu b)

- 25 Podstatou této otázky vnitrostátního soudu je, zda je třeba vykládat ustanovení šesté směrnice v tom smyslu, že brání tomu, aby byly od DPH osvobozeny služby přepravy a skladování ropných produktů, které nesouvisejí s dopravou těchto produktů z prvního místa určení produktů do jiného známého místa.
- 26 Společný seznam případů osvobození od DPH je uveden v člancích 13 až 16 šesté směrnice. Podle ustanovení čl. 14 odst. 1 písm. i) směrnice členské státy osvobodí od daně „poskytnutí služeb v souvislosti s dovozem zboží, je-li hodnota těchto služeb zahrnuta do základu daně v souladu s čl. 11 částí B odst. 3 písm. b)“.
- 27 Na základě prvního pododstavce posledně uvedeného ustanovení se do základu daně zahrnují i náklady na přepravu vzniklé až do dosažení „prvního místa určení“ v tuzemsku. „Prvním místem určení“ se rozumí místo uvedené v náložném listě (totéž

ustanovení, druhý pododstavec). Členské státy mohou rovněž zahrnout do základu daně náklady na přepravu, jestliže vyplývají z přepravy na jiné místo určení, je-li toto místo známo (třetí pododstavec).

- 28 Je třeba konstatovat, že takové obecné osvobození veškerých „služeb přepravy a skladování ropných produktů“ od DPH, jaké stanoví čl. 37 odst. 6 zákona č. 1642/1986, jde nad rámec osvobození stanoveného ve výše uvedeném článku 14 šesté směrnice.
- 29 Kromě toho takové obecné osvobození zbavuje hospodářské subjekty práva na odpočet DPH zaplacené za přepravní a skladovací služby, které byly poskytnuty po přepravě ropných produktů do druhého místa určení.
- 30 Jak je uvedeno výše v bodech 22 a 23, opatření odchylná od šesté směrnice musejí být navíc oznamována Komisi v souladu s ustanoveními čl. 27 odst. 2, k čemuž ovšem v případě projednávaném v původním řízení ve vztahu k čl. 37 odst. 6 zákona č. 1642/1986 nedošlo.
- 31 Na druhou část první otázky je tedy třeba odpovědět tak, že ustanovení šesté směrnice, zejména články 13 až 17, musejí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby byly od DPH osvobozeny služby přepravy a skladování ropných produktů, které nesouvisejí s dopravou těchto produktů z prvního místa určení do jiného známého místa.

K první části druhé otázky

- 32 Předkládající soud se touto otázkou táže, zda ustanovení čl. 11 části A odst. 1 a části B odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice přiznávají jednotlivcům práva, kterých se tito mohou dovolávat u vnitrostátního soudu.
- 33 V odpovědi na tuto otázku je třeba odkázat na ustálenou judikaturu Soudního dvora týkající se práva jednotlivců dovolávat se ustanovení šesté směrnice (viz zejména rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker, 8/81, Recueil s. 53, a ze dne 20. října 1993, Balocchi, C-10/92, Recueil s. I-5105).
- 34 Z této judikatury vyplývá, že i přes poměrně rozsáhlý manévrovací prostor členských států při provádění některých ustanovení šesté směrnice mohou jednotlivci u vnitrostátního soudu účinně uplatňovat ta ustanovení směrnice, která jsou dostatečně jasná, přesná a bezpodmínečná (rozsudek Balocchi, bod 34).
- 35 Ustanovení čl. 11 části A odst. 1 a části B odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1 a 2 přesně uvádějí podmínky pro stanovení základu daně, resp. podmínky pro vznik a rozsah práva na odpočet. Při provádění těchto ustanovení nemají členské státy žádný prostor pro uvážení. Ustanovení tedy odpovídají výše uvedeným kritériím a přiznávají jednotlivcům práva, kterých se tito mohou dovolávat u vnitrostátního soudu na obranu před vnitrostátní právní úpravou, jež je s těmito ustanoveními neslučitelná.
- 36 Na první část druhé otázky je tedy třeba odpovědět tak, že ustanovení čl. 11 části A odst. 1 a části B odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice přiznávají jednotlivcům práva, kterých se tito mohou dovolávat u vnitrostátního soudu.

K druhé části druhé otázky

- 37 Předkládající soud se touto otázkou táže, zda osoba povinná k dani může požadovat se zpětným účinkem ke dni vstupu vnitrostátního právního předpisu v platnost, který je v rozporu s šestou směrnicí, vrácení DPH, kterou nesprávně odvedla.

- 38 Šestá směrnice neobsahuje ustanovení použitelná pro žádosti o vrácení DPH, kterou osoby povinné k dani odvedly nesprávně.
- 39 Podle judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudek ze dne 2. února 1988, Barra, 309/85, Recueil s. 355, bod 11) nicméně výklad právního předpisu Společenství, který Soudní dvůr poskytne při výkonu pravomocí, jež mu přiznává článek 177, v případě potřeby osvětluje a upřesňuje význam a oblast působnosti takového právního předpisu, jak musí či měly být chápány a uplatňovány od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložený předpis může a musí být použit soudem i pro právní vztahy, které vznikly a byly založeny před vykládacím rozsudkem, jestliže jsou mimo jiné splněny podmínky pro to, aby bylo možno předložit příslušnému soudu spor týkající se použití daného právního předpisu.
- 40 Z toho především vyplývá, že právo na vrácení částek vybraných členskými státy v rozporu s právními předpisy Společenství je důsledkem a doplňkem práv, která jednotlivcům přiznávají ustanovení práva Společenství tak, jak je vyložil Soudní dvůr (výše uvedený rozsudek Barra, bod 17).
- 41 Je sice pravda, že tohoto vrácení se lze domáhat pouze v rámci hmotněprávních a procesních podmínek stanovených právními předpisy jednotlivých členských států v této oblasti, nic to ale nemění na tom, že tyto podmínky a procesní náležitosti soudních žalob určených k zajištění ochrany práv, která pro jednotlivce vyplývají z přímého účinku práva Společenství, nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žalob na základě vnitrostátního práva, ani nesmějí v praxi znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Společenství, jak to vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora (viz zejména rozsudek ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil s. 3595, výše uvedený rozsudek Barra, bod 18, a rozsudky ze dne 25. července 1991, Emmot, C-208/90, Recueil s. I-4269, bod 16, a ze dne 6. prosince 1994, Johnson, C-410/92, Recueil s. I-5483, bod 21).
- 42 Na druhou část druhé otázky je tedy třeba odpovědět tak, že osoba povinná k dani může požadovat se zpětným účinkem ke dni vstupu vnitrostátního právního předpisu v platnost, který je v rozporu s šestou směrnicí, vrácení DPH, kterou nesprávně odvedla, v souladu s procesními podmínkami stanovenými právními předpisy dotyčného členského státu s výhradou, že tyto podmínky nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva, ani nesmějí v praxi znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Společenství.

K nákladům řízení

- 43 Výdaje vzniklé Komisi Evropských společenství a řecké vládě, které předložily Soudnímu dvoru vyjádření, se nenahrazují. Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před vnitrostátním soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud.

Z těchto důvodů

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát)

rozhodl o otázkách položených rozsudkem Dioikitiko Protodikeio Athinas ze dne 7. dubna 1992 takto:

- 1) **Články 2, 11 a 17 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 musejí být**

vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která na dovoz hotových ropných produktů uvaluje DPH, vypočítávanou z jiné základní ceny, než jaká je uvedena v tomto článku 11, a která vyjímá hospodářské subjekty v ropném odvětví z povinnosti předkládat přiznání, čímž je zbavuje práva na odpočet DPH, která zatěžuje přímo transakce na vstupu.

- 2) Ustanovení šesté směrnice, zejména články 13 až 17, musejí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby byly od DPH osvobozeny služby přepravy a skladování ropných produktů, které nesouvisejí s dopravou těchto produktů z jejich prvního místa určení do jiného známého místa.
- 3) Ustanovení čl. 11 části A odst. 1 a části B odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice přiznávají jednotlivcům práva, kterých se ti mohou dovolávat u vnitrostátního soudu.
- 4) Osoba povinná k dani může požadovat se zpětným účinkem ke dni vstupu vnitrostátního právního předpisu v platnost, který je v rozporu s šestou směrnicí, vrácení DPH, kterou nesprávně odvedla, v souladu s procesními podmínkami stanovenými právními předpisy dotyčného členského státu s výhradou, že tyto podmínky nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva, ani nesmějí v praxi znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Společenství.