

Spojené věci C-538/08 a C-33/09

X Holding BV

v.

Staatssecretaris van Financiën

a

Oracle Nederland BV

v.

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Hoge Raad der Nederlanden a Gerechtshof Amsterdam)

„Šestá směrnice o DPH – Nárok na odpot dan? odvedené na vstupu – Vnitrostátní právní úprava vyloučující nárok na odpot u určité kategorie zboží a služeb – Možnost členských stát? zachovat pravidla pro vyloučení nároku na odpot existující v okamžiku vstupu šesté směrnice o DPH v platnost – Změna po vstupu šesté směrnice v platnost“

Shrnutí rozsudku

1. *Dažová ustanovení – Harmonizace právních předpis? – Dan? z obratu – Společný systém dan? z přidané hodnoty – Odpot dan? zaplacené na vstupu – Vyloučení nároku na odpot – Možnost členských stát? zachovat pravidla pro vyloučení nároku na odpot existující v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost*

(Směrnice Rady 67/228, čl. 11 odst. 4, a 77/388, čl. 17 odst. 6)

2. *Dažová ustanovení – Harmonizace právních předpis? – Dan? z obratu – Společný systém dan? z přidané hodnoty – Odpot dan? zaplacené na vstupu – Vyloučení nároku na odpot – Možnost členských stát? zachovat pravidla pro vyloučení nároku na odpot existující v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost*

(Směrnice Rady 77/388, čl. 17 odst. 6)

3. *Dažová ustanovení – Harmonizace právních předpis? – Dan? z obratu – Společný systém dan? z přidané hodnoty – Odpot dan? zaplacené na vstupu – Vyloučení nároku na odpot – Možnost členských stát? zachovat pravidla pro vyloučení nároku na odpot existující v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost*

(Směrnice Rady 77/388, čl. 17 odst. 6)

1. Článek 11 odst. 4 druhé směrnice 67/228 o harmonizaci právních předpis? členských stát? týkajících se daní z obratu a čl. 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpis? členských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání dažové úprav? členského státu, použitelné v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost, která

vyloučuje odpout dan z přidané hodnoty pro kategorie výdajů týkající se jednak poskytování „individuálního dopravního prostředku“, „jídla“, „pití“, „ubytování“, jakož i „nabídek odpoutinkových aktivit“ pro zaměstnance osoby povinné k dani, a jednak poskytování „reklamních dárků“ nebo „jiných pozorností“, pokud jsou kategorie výdajů vyloučené z nároku na odpout vymezeny touto právní úpravou dostatečně přesným způsobem. Možnost přiznaná členským státem v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice totiž předpokládá, že členské státy dostatečně upřesní povahu nebo podstatu zboží a služeb, pro které je nárok na odpout vyloučen, aby zajistily, že tato možnost nebude sloužit ke stanovení obecných výjimek z tohoto systému.

(viz body 44–45, 57, výrok 1)

2. Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která byla přijata před vstupem této směrnice v platnost a podle níž osoba povinná k dani nemůže při pořízení určitého zboží a využití určitých služeb, které jsou využívány zčásti pro obchodní účely a zčásti pro soukromé účely, plně odpout uhrazenou daň z přidané hodnoty, ale může ji odpout pouze v poměru k užívání pro obchodní účely.

Členské státy totiž sice mohou s ohledem na rozsah možnosti přiznané jim tímto ustanovením zcela zachovat vyloučení nároku na odpout týkající se dostatečně přesných kategorií výdajů, avšak mohou rovněž stanovit omezení rozsahu vyloučení nároku na odpout, pokud jde o takové kategorie výdajů, neboť taková právní úprava je v souladu s cílem sledovaným touto směrnicí, který se odráží zejména ve jejím čl. 17 odst. 2.

(viz body 59–61, výrok 2)

3. Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát po vstupu uvedené směrnice v platnost provedl změnu vyloučení nároku na odpout, jež má v zásadě omezit rozsah vynětí, přitom ale není možné vyloučit, že rozsah omezení odpoutu bude v jednotlivém případě a v určitém daňovém roce rozšířen z důvodu paušální povahy pozmanné úpravy. Pouhá možnost, že takový nepříznivý účinek nastane, nesmí vést k tomu, aby bylo na změnu právní úpravy nahlíženo tak, že odporuje čl. 17 odst. 6 této směrnice, pokud je obecně výhodná pro osoby povinné k dani oproti úpravě platné dříve. Za těchto podmínek by existence, i kdyby byla zjištěna, takového izolovaného nebo výjimečného případu neovlivnila zásadu, podle které změna vnitrostátní právní úpravy přijatá po vstupu šesté směrnice v platnost omezila rozsah dříve existujících vyloučení nároku na odpout.

(viz body 70–71, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. dubna 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – Nárok na odpout daně odvedené na vstupu – Vnitrostátní právní úprava vyloučující nárok na odpout u určité kategorie zboží a služeb – Možnost členských států

zachovat pravidla pro vyloučení nároku na odpot existující v okamžiku vstupu šesté směrnice o DPH v platnost – Změna po vstupu šesté směrnice v platnost“

Ve spojených věcech C-538/08 a C-33/09,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) (C-538/08) ze dne 14. listopadu 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 4. prosince 2008, a rozhodnutím Gerechtshof Amsterdam (Nizozemsko) (C-33/09) ze dne 20. ledna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 26. ledna 2009, v řízeních

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

a

Oracle Nederland BV

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 3. prosince 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Oracle Nederland BV H. Hopem, advocaat, a P. Schrijverem, belastingadviseur,
- za nizozemskou vládu C. M. Wissels, M. de Mol a Y. de Vriesem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra a G. Konstantinosem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vypořechání stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. ledna 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 11 odst. 4 druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Struktura a způsoby použití společného systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303, dále jen „druhá směrnice“), jakož i čl. 6 odst. 2 a 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 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou řízení, jednak mezi společnostmi X Holding BV (dále jen „X Holding“) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance), a jednak mezi společnostmi Oracle Nederland BV (dále jen „Oracle“) a l'Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (správce daně v Utrecht-Gooi, dále jen „Inspecteur“), ve věci nároku na odpot daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), pokud jde o určité kategorie výdajů.

Právní rámec Společenství

3 Článek 11 odst. 1 druhé směrnice stanovil:

„Pokud jsou zboží a služby použity pro účely jejího podniku, osoba povinná k dani je oprávněna si odpot od daně, která je jí vyměřena:

a) daň z přidané hodnoty vyměřenou jí s ohledem na zboží, které jí bylo dodáno, nebo s ohledem na služby, které jí byly poskytnuty;

[...]“ (neoficiální překlad)

4 Podle odstavce 4 téhož článku

„Určité zboží a služby mohou být vyloučeny ze systému odpotu, zejména ty, které jsou používány úplně nebo částečně pro soukromé potřeby osoby povinné k dani nebo jejich zaměstnanců.“ (neoficiální překlad)

5 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Podmínkem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

6 Článek 6 odst. 2 šesté směrnice zní takto:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejich zaměstnanců, popřípadě obecněji zeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpotitelná;

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

Členské státy se mohou odchýlit od ustanovení tohoto odstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.“

7 Podle čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice:

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

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na 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 odpovízt od daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpovíztatelná z výdajů, které nejsou přímými 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.“

Vnitrostátní právní rámec

8 Článek 2 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Daň, kterou bylo zatíženo dodání zboží a poskytování služeb podnikateli, pořízení zboží podnikatelem v rámci Společenství, jakož i dovoz pro něj určeného zboží, se odpovíte od daně, která má být odvedena za dodání zboží a poskytování služeb.“

9 Článek 15 odst. 1 uvedeného zákona zní následovně:

„1. Daní odpovíztatelnou podnikatelem ve smyslu článku 2 je:

a) daň, kterou mu vyúčtovali jiní podnikatelé na základě faktury vystavené podle pravidel platných během období, kterého se týká daňové přiznání, za zboží a služby, které mu byly dodány;

[...]“

10 Článek 16 odst. 1 téhož zákona stanoví:

„Odpovíte stanovený v článku 15 odst. 1 prvním pododstavci může být v určitých případech zcela nebo částečně vyloučen královskou vyhláškou, aby bylo zamezeno tomu, že zboží a služby určené na výdaje luxusního charakteru, na potřeby osob, které nejsou podnikateli nebo [...] budou zcela nebo zčásti osvobozeny od daně.“

11 Článek 1 vyhlášky z roku 1968 o vyloučení nároku na odpovíte daně z obratu (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, dále jen „vyhláška o DPH“), ve znění platném ode dne 1. ledna 1969 do 31. prosince 1979, stanovil následující:

„1. Odpovíte uvedený v čl. 15 odst. 1 [zákonu o DPH] není přípustný v případě a v rozsahu, ve kterém jsou zboží a služby použity pro účely:

[...]

b) reklamních dáreků nebo jiných pozorností osobám, které by v případě povinnosti odvést příslušnou daň z přidané hodnoty neměly nárok na úplný nebo přinejmenším podstatný odpote daní;

c) podávání pokrmů a nápojů zaměstnancům podnikatele, ubytování, pro poskytování naturálních plnění, pro umožnění účasti na sportovních a oddychových aktivitách nebo pro poskytnutí možnosti individuálního dopravního prostředku nebo pro jiné soukromé účely zaměstnanců.

2. Za „reklamní dárky“ a „jiné pozornosti“ se považují všechna plnění, která podnikatel poskytuje v souvislosti se svými obchodními kontakty, nebo na základě štědrosti ve prospěch jiných, bezplatně nebo za úplatu, která je nižší než pořizovací nebo výrobní náklady, nebo v případě služeb za cenu nižší, než jsou vlastní náklady služby, vždy bez daní z přidané hodnoty.“

12. Článek 2 uvedené vyhlášky stanovil:

„Vyfakturoval-li podnikatel za plnění ve smyslu čl. 1 písm. b) nebo c) úplatu, a je-li proto dlužena daň z přidané hodnoty, je odpote povolen poměrně k částce daní dlužné za toto plnění.“

13. Článek 3 téže vyhlášky stanovil:

„Jestliže celkové pořizovací, výrobní nebo vlastní náklady na veškerá plnění podle čl. 1 písm. b) nebo c), která podnikatel v jednom účetním roce poskytl jedné a téže osobě, nepřesahují bez daní z přidané hodnoty 250 [nizozemských] guldenů, zůstávají tato plnění pro účely použití této vyhlášky nezohledněna.“

14. Vyhláška o DPH byla změněna s účinností ode dne 1. ledna 1980 s cílem zavést zvláštní režim pro podávání pokrmů a nápojů, přičemž ostatní ustanovení uvedené vyhlášky zůstala nezměněna.

15. Ode dne 1. ledna 1980 bylo tak podávání pokrmů a nápojů vyřazeno z čl. 1 odst. 1 písm. c) vyhlášky o DPH. Byl vložen nový článek 3, který stanovil vyloučení odpote DPH na podávání pokrmů a nápojů. Částka stanovená v původním článku 3, nyní článku 4 uvedené vyhlášky, se zvýšila z 250 NLG na 500 NLG.

16. Články 3 a 4 vyhlášky o DPH tedy znějí následovně:

„Článek 3

1. Jsou-li zboží a služby podnikatelem používány pro podávání pokrmů a nápojů zaměstnancům a fakturuje-li za ně částku menší než podle odstavce 2, je odpote až do 6 % rozdílu mezi touto částkou a fakturovanou částkou vyloučeno.

2. Částka uvedená v odstavci 1 odpovídá pořizovacím nákladům na pokrmy a nápoje bez daní z přidané hodnoty, navýšených o 25 %. Pokud podnikatel vyrobil pokrmy a nápoje sám, vychází se místo z pořizovacích nákladů na pokrmy a nápoje z pořizovacích nákladů na výchozí suroviny.

Článek 4

1. Jestliže pořizovací nebo výrobní nebo vlastní náklady na veškerá plnění podle čl. 1 odst. 1 písm. b) nebo c), která podnikatel v jednom účetním roce poskytl jedné a téže osobě a pokud část rozdílu uvedeného v čl. 3 odst. 1, která na tuto osobu povinnou k dani připadá, celkově bez daní z přidané hodnoty nepřesahují 500 [nizozemských] guldenů, zůstávají tato plnění a tato část

příslušného rozdílu pro účely použití této vyhlášky nezohledněny.

2. Při výpočtu celkové částky podle odstavce 1 se rozdíl uvedený v §l. 3 odst. 1 nezohlední, pokud u podávání pokrmů a nápojů zaměstnancům podnikatele došlo k vyloučení odpovídající daně na základě §l. 3.

Spory v povodním řízení a předběžné otázky

Věc C-538/08

17 V období ode dne 1. ledna 1997 do 31. prosince 1999 Společnost X Holding koupila 34 osobních automobilů od autorizovaných distributorů. Společnost si automobily po omezenou dobu ponechala a poté je znovu prodala.

18 Společnost X Holding plnila odpovídající DPH, která jí byla vyúčtována při nákupu vozidel. Společnost na základě přiznání odvedla DPH, jíž bylo zatíženo dodání každého automobilu.

19 Dne 10. července 2001 bylo zahájeno šetření ověřující správnost přiznání k DPH, která podala společnost X Holding během dotčených let. Finanční inspektorát ve zprávě ze dne 13. listopadu 2002 dospěl k závěru, že většina zakoupených vozidel nebyla použita pro potřeby společnosti a že společnost X Holding si tedy nesprávně činila nárok na odpovídající DPH odvedené na vstupu. Důsledkem toho byl vydán dodatečný výměr DPH, který činil 887 852 NLG (402 889 eur).

20 Společnost X Holding podala proti tomuto rozhodnutí stížnost. Při přezkoumání, které následovalo, měl finanční inspektorát za to, že pouze ty z 34 automobilů byly pořízeny a používány v rámci společnosti pro ryze obchodní účely. Za těchto podmínek byl povolen odpovídající DPH odvedené na vstupu týkající se pořízení těchto automobilů. Částka DPH, která byla předmětem dodatečného výměru, byla tedy snížena na 856 605 NLG (388 710 eur).

21 Společnost X Holding podala proti tomuto rozhodnutí odvolání ke Gerechtshof Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu). Ten rozhodl, že 30 automobilů, které byly předmětem dodatečného výměru DPH, bylo používáno jak pro obchodní, tak pro soukromé účely, a toto odvolání zamítl.

22 Hoge Raad der Nederlanden (nejvyšší soud Nizozemska), který rozhodoval o kasačním oprávněném prostředku podaném proti rozsudku Gerechtshof Amsterdam, uvedl, že podle §l. 11 odst. 4 druhé směrnice mohl členský stát vyjmout ze systému odpovídajícího zboží a služby, a to zejména ty, jež mohou být výlučně nebo částečně používány pro soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců. Toto ustanovení tedy umožňovalo členskému státu vyjmout z tohoto systému odpovídající kategorie motorových vozidel, avšak nedovolovalo z ní vyjmout všechno zboží, jestliže je používáno pro soukromé účely osoby povinné k dani. Tato možnost se tak týkala pouze vybraných kategorií výdajů vymezených odkazem na povahu zboží nebo služby, a nikoli odkazem na použití, ke kterému je určeno, nebo na podmínky tohoto použití.

23 Hoge Raad der Nederlanden poukázal na to, že omezení odpovídajícího stanovené v §l. 1 odst. 1 písm. c) vyhlášky o DPH se vztahuje i na zboží a služby „pro ostatní soukromé účely zaměstnanců [podnikatele]“ a na vyplácení odměn v naturáliích. Toto omezení není jako celek dostatečně určité a je příliš široce formulované, jelikož se týká veškerého zboží pro soukromou potřebu. Uvedené ustanovení však některé druhy zboží a služeb definuje přesněji, zejména zboží a služby, které jsou využívány k poskytování individuálního dopravního prostředku zaměstnancům podnikatele.

24 V tomto kontextu tedy Hoge Raad der Nederlanden řízení přerušil a položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 11 odst. 4 druhé směrnice a čl. 17 odst. 6 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že členský stát, který chce využít v těchto člácích přiznané možnosti (ponechat) vynítkategorie výdaj odpovídající výrazu ‚poskytnutí individuálního dopravního prostředku‘ z odpotudan?, splnil podmínku uvedení kategorie dostatečně vymezeného zboží a služeb?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: je podle čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice přípustné takové ustanovení vnitrostátního práva, jako je dotčené ustanovení, které bylo přijato před vstupem této směrnice v platnost, podle něhož osoba povinná k dani nemůže plně odpotíst daň z přidané hodnoty uhrazenou při pořízení určitého zboží a využití určitých služeb, které jsou využívány zčásti pro obchodní účely a zčásti pro soukromé účely, ale může ji odpotíst pouze částěně v poměru daně z přidané hodnoty přiřitatelné použití pro obchodní účely?“

Věc C-33/09

25 V květnu 2005 společnost Oracle poskytla za úplatu pokrmů a nápoje svým zaměstnancům. Krom toho využila služeb diskžokeje pro večírek zaměstnanců a pověřila makléře nalezením bytu pro jednoho ze svých zaměstnanců. Uvedená společnost rovněž nabídla těmto osobám jako reklamní dárek předplatné na golf. Nadto dala některým svým zaměstnancům k dispozici vozidla, která buď byla jejím majetkem, nebo byla předmětem leasingu, jehož byla držitelem, částěně za náhradu.

26 Ve svém přiznání k DPH za měsíc květen 2005 Oracle identifikovala jako vyřatou z odpotitu částku DPH ve výši 62 127 eur, zatímco celková částka této daně, kterou odvedla za stejný měsíc, činila 9 768 326 eur.

27 Uvedená částka 62 127 eur se týkala následujících položek:

- ? leasing automobilů
- ? bez příspěvků zaměstnanců 8 480 eur
- ? s příspěvkem zaměstnanců 41 520 eur
- ? vlastní automobily 306 eur
- ? mobilní telefony 6 358 eur
- ? stravování 3 977 eur
- ? zábava 850 eur
- ? ubytování 380 eur
- ? reklamní dárky 256 eur.

28 Oracle dále podala stížnost, v níž uvedla, že ve skutečnosti má nárok na odpotet DPH týkající se těchto výdajů.

29 Inspecteur zamítl tuto stížnost jako neopodstatněnou.

30 Oracle podala žalobu proti tomuto rozhodnutí u Rechtbank te Haarlem (soud v Haarlemu).

31 Tento soud rozhodl, že Inspecteur nesprávně odmítl odpout DPH zaplacené na vstupu, pokud jde o výdaje za mobilní telefony, realitní zprostředkování a předplatné na golf, jelikož neodpovídají dostatečně vymezeným omezením odpoutu. Oproti tomu měl uvedený soud za to, že ostatní kategorie neodpoutitelných výdajů byly dostatečně vymezeny, a že tedy Inspecteur správně odmítl odpout DPH odvedené na vstupu pro dotčené položky.

32 Jak Oracle, tak Inspecteur podali odvolání proti tomuto rozhodnutí u Gerechtshof Amsterdam.

33 U tohoto soudu Oracle zejména tvrdila, že použitelná ustanovení sporné vnitrostátní právní úpravy, která vyloučí nebo omezují nárok na odpout DPH, kterou je zatíženo poskytnutí zboží nebo služeb dotčených v povodním řízení, nejsou v souladu s čl. 11 odst. 4 druhé směrnice ani s čl. 6 odst. 2 šesté směrnice. Inspecteur uvedl, že odmítnutí odpout DPH je založeno na ustanovení přijatém Nizozemským před vstupem šesté směrnice v platnost, v souladu s možností poskytnutou členským státům čl. 17 odst. 6 této směrnice, který stále platí.

34 Za těchto podmínek Gerechtshof Amsterdam přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 11 odst. 4 druhé směrnice a čl. 17 odst. 6 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že členský stát, který chce využít v těchto člencích přiznané možnosti (ponechat) vyloučení z odpoutu kategorie výdajů popsané jako výdaje:

- na „podávání pokrmů a nápojů zaměstnancům podnikatele“;
- na „reklamní dárky nebo jiné pozornosti osobám, které by neměly nárok na úplný nebo podstatný odpout daní, která (by) jim byla vyfakturována“;
- na „zajištění ubytování pro zaměstnance podnikatele“;
- na „odpoutkové aktivity pro zaměstnance podnikatele“;

splnil podmínku uvedení kategorie dostatečně určitěho zboží a služeb?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku v souvislosti s některou z uvedených kategorií výdajů: je podle čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice přípustné takové ustanovení vnitrostátního práva, jako je dotčené ustanovení, které bylo přijato před vstupem této směrnice v platnost a podle něhož osoba povinná k dani nemůže DPH, která byla zaplacená při poskytnutí určitého zboží a využití určitých služeb, v plném rozsahu odpout, protože za ni byla vyfakturována úplata podléhající DPH, ale může provést odpout pouze poměrně do výše daně splatné za toto plnění?

3) V případě, že je v souvislosti s „podáváním pokrmů a nápojů“ splněna podmínka uvedení kategorie dostatečně určitěho zboží a služeb: brání čl. 17 odst. 6 šesté směrnice změně existujícího vyloučení odpoutu daní, jež má v zásadě omezit rozsah vynětí, přitom ale není možné vyloučit, že rozsah omezení odpoutu bude v jednotlivém případě a v jednom roce z důvodu paušální povahy pozmanné úpravy rozšířen?“

35 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 17. června 2009 byly věci C-538/08 a C-33/09 spojeny pro účely ústní části řízení a rozsudku.

K předložným otázkám

K první otázce položené v každé z obou věcí

36 Podstatou otázek předkládajících soud je, zda čl. 11 odst. 4 druhé směrnice a čl. 17 odst. 6 šesté směrnice umožňují členskému státu vyjmout z nároku na odpot DPH zaplacené na vstupu určité zboží a služby vymezené ve vnitrostátní právní úpravě, která byla použitelná při vstupu šesté směrnice v platnost.

37 Za účelem odpovědi na tyto otázky je úvodem třeba připomenout, že nárok na odpot upravený v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice je jakožto nedílná součást mechanismu DPH základní zásadou vlastní systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa 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).

38 Zásada nároku na odpot je nicméně zmírněna ustanovením o odchylce obsaženým v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a konkrétně druhým pododstavcem téhož odstavce. členské státy totiž mohou zachovat své právní předpisy ohledně vyloučení nároku na odpot, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada nepřijme pravidla uvedená v tomto článku (viz rozsudky ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 19, jakož i ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca, C-371/07, Sb. rozh. s. I-9549, bod 28).

39 Nicméně vzhledem k tomu, že žádný z návrhů předložených Komisí Radě na základě prvního pododstavce čl. 17 odst. 6 šesté směrnice nebyl Radou přijat, mohou členské státy zachovat své existující právní předpisy ohledně vyloučení nároku na odpot DPH až do doby, než zákonodárce Unie zavede společnou úpravu upravující výňtí, a uskuteční tím postupnou harmonizaci vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH. Právo Unie tedy k tomuto dni neobsahuje žádné ustanovení, které by vyjmenovávalo výdaje, které jsou vyňaty z práva na odpot DPH (viz rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 23, jakož i výše uvedený rozsudek Danfoss a AstraZeneca, bod 29).

40 Soudní dvůr nicméně rozhodl, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice předpokládá, že výňtí, která členské státy mohou zachovat podle tohoto ustanovení, jsou legální podle druhé směrnice, která šesté směrnici předcházela (viz rozsudek ze dne 5. října 1999, Royscot a další, C-305/97, Recueil, I-6671, bod 21).

41 V tomto ohledu článek 11 druhé směrnice zavedl ve svém odstavci 1 nárok na odpot, přičemž však ve svém odstavci 4 stanovil, že členské státy mohou vyjmout ze systému odpot určité zboží a služby, zejména ty, které mohou být výlučně nebo částečně používány pro soukromé potřeby osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců.

42 Toto poslední uvedené ustanovení tedy neposkytlo členským státům absolutní diskreční pravomoc vyjmout všechno nebo téměř všechno zboží a služby z nároku na odpot a zbavit tak systém zavedený čl. 11 odst. 1 druhé směrnice jeho podstaty (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Royscot a další, bod 24).

43 Krom toho, 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 umožní zachovat omezení nároku na odpot DPH, které může být použito obecně na jakýkoliv výdaj spojený s pořízením zboží, nezávisle na jeho povaze nebo podmínětu (viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Sb. rozh. s. I-3459, bod 28).

44 Z výše uvedeného vyplývá, že možnost přiznaná členským státům v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice předpokládá, že členské státy dostatečně upřesní povahu nebo podmínětu zboží a služeb, pro které je nárok na odpot vyloučen, aby zajistily, že tato možnost nebude sloužit ke stanovení obecných výjimek z tohoto systému (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek PARAT Automotive Cabrio, bod 29).

45 Je tedy třeba přezkoumat, zda takové kategorie výdajů vyloučené z nároku na odpot, jakých se týkají vnitrostátní ustanovení sporná ve věcech v původním řízení, jsou vymezeny dostatečně přesným způsobem.

46 Zprvé, co se týče takových výdajů, jaké jsou podmínětem první otázky ve věci C-538/08, a sice výdajů vztahujících se k jedné z operací uvedených v čl. 1 odst. 1 písm. c) vyhlášky o DPH, v projednávaném případě zboží nebo služeb užívaných podnikatelem za účelem poskytnutí „individuálního dopravního prostředku“ svým zaměstnancům, je třeba uvést, že tato konkrétní kategorie operací se týká zboží a služeb užívaných pro poskytnutí individuálního dopravního prostředku, jakož i poskytnutí dopravního prostředku pro zaměstnance osoby povinné k dani z jejich bydliště do místa zaměstnání.

47 Zvláštní vlastnosti takových operací musí být považovány za dostatečně přesné vymezení povahy nebo podmínětu zboží a služeb, kterých se týkají, s ohledem na požadavky stanovené judikaturou, pokud jde o odchylku upravenou v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

48 Zadruhé je třeba posoudit, zda takové výdaje, jaké jsou podmínětem první otázky ve věci C-33/09, mohou být rovněž považovány za odpovídající uvedeným požadavkům.

49 V tomto případě se jedná o podávání „pokrmů“ a „nápojů“ zaměstnancům podnikatele, zajištění „ubytování“ pro zaměstnance, poskytování „reklamních dáreků“ nebo „jiných pozorností“ za určitých podmínek, jakož i možnost uvedených zaměstnanců účastnit se „sportovních a oddychových aktivit“.

50 Pokud jde o takové kategorie výdajů, jako jsou výdaje týkající se podávání pokrmů a nápojů, jakož i ubytování, musí být považovány za dostatečně vymezené s ohledem na požadavky stanovené výše uvedenou judikaturou.

51 Jak totiž upřesňuje Gerechthof Amsterdam, týká se kategorie „pokrmů a nápojů“ potravin, jakož i zboží a služeb užívaných k jejich výrobě a přípravě. Další kategorie výdajů, týkající se zajištění ubytování, zahrnuje, jak uvádí uvedený soud, zajištění ubytování ve prospěch zaměstnanců podnikatele, jakož i nákladů vzniklých využitím agentury nebo zprostředkování za účelem takového zajištění.

52 Pokud jde o takové kategorie, jako je „možnost účastnit se sportovních a oddychových aktivit“, jakož i pokud jde o „reklamní dárky“ nebo „jiné pozornosti“, musí být rovněž považovány za dostatečně vymezené s ohledem na výše uvedené požadavky.

53 Kategorie „reklamních dáreků“ je totiž upřesněna v čl. 1 odst. 2 vyhlášky o DPH, podle kterého se za „reklamní dárky“ a „jiné pozornosti“ považují všechna plnění, která podnikatel

poskytuje „v souvislosti se svými obchodními kontakty nebo na základě štědrosti ve prospěch jiných“.

54 Stejně tak kategorie „nabízení odpadkových aktivit zaměstnancům podnikatele“ je omezena na určité zboží nebo služby. Ty mohou být vymezeny s ohledem na běžnou praxi podniků, pokud jde o činnosti pro motivování zaměstnanců.

55 Tento výklad je ostatně potvrzen druhou větou prvního pododstavce čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, podle které budou v rámci zákonodárné činnosti Rady v dané oblasti v každém případě vyloučeny z nároku na odpot výdaje, které nejsou přímé provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

56 V důsledku toho musí být všechny kategorie výdajů přezkoumané výše považovány za služitelné s ustanovením o odchylce v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

57 S ohledem na výše uvedené je třeba odpovědět na první otázku položenou v každé z obou věcí, že čl. 11 odst. 4 druhé směrnice a čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání daňové úpravě členského státu, která vyloučuje odpot DPH pro kategorie výdajů týkající se jednak poskytování „individuálního dopravního prostředku“, „pokrmů“, „nápojů“, „ubytování“, jakož i „nabídek odpadkových aktivit“ pro zaměstnance osoby povinné k dani, a jednak poskytování „reklamních dáreků“ nebo „jiných pozorností“.

Ke druhé otázce položené v každé z obou věcí

58 Jelikož bylo na první otázku položenou v každé z obou věcí odpovězeno kladně, je třeba přezkoumat stejným způsobem v obou věcech, zda čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice brání takové vnitrostátní právní úpravě, která byla přijata před vstupem této směrnice v platnost a podle níž osoba povinná k dani nemůže při pořízení určitého zboží a využití určitých služeb, které patří do kategorií dotčených ve věcech v původním řízení a jsou využívány zčásti pro obchodní účely a zčásti pro soukromé účely, plně odpot uhrazenou daň z přidané hodnoty, ale může ji odpot pouze v poměru k užívání pro obchodní účely.

59 K odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že členské státy sice s ohledem na rozsah možnosti přiznané jim v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice mohou zcela zachovat vyloučení nároku na odpot týkající se dostatečně přesných kategorií výdajů, avšak mohou rovněž stanovit omezení rozsahu vyloučení nároku na odpot, pokud jde o takové kategorie výdajů.

60 Taková právní úprava je totiž v souladu s cílem sledovaným šestou směrnicí, který se odráží zejména ve jejím čl. 17 odst. 2.

61 Na druhou otázku položenou v každé z obou věcí je tedy třeba odpovědět, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která byla přijata před vstupem této směrnice v platnost a podle níž osoba povinná k dani nemůže při pořízení určitého zboží a využití určitých služeb, které jsou využívány zčásti pro obchodní účely a zčásti pro soukromé účely, plně odpot uhrazenou daň z přidané hodnoty, ale může ji odpot pouze v poměru k užívání pro obchodní účely.

Ke třetí otázce položené ve věci C-33/09

62 Jelikož bylo na první otázku položenou ve věci C-33/09 odpovězeno kladně, pokud jde o zboží a služby týkající se „podávání pokrmů a nápojů“, je třeba přezkoumat třetí předběžnou otázku položenou v této věci.

63 Touto poslední otázkou se Gerechthof Amsterdam táže, zda čl. 17 odst. 6 šesté směrnice

brání tomu, aby členský stát po vstupu uvedené směrnice v platnost provedl změnu vyloučení nároku na odpot, jež má v zásadě omezit rozsah vynutí, přitom ale není možné vyloučit, že rozsah omezení odpotu bude v jednotlivém případě a v určitém daňovém roce rozšířen z důvodu paušální povahy pozmanné úpravy.

64 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba úvodem uvést, že se týká pouze konkrétní situace častého vyloučení nároku na odpot u kategorie výdajů týkající se „podávání pokrmů a nápojů [zaměstnancům podnikatele]“, upravené v čl. 1 odst. 1 písm. c) vyhlášky o DPH.

65 V tomto ohledu je nutno připomenout, že vyhláška o DPH byla změněna, pokud jde o tuto kategorii výdajů, po vstupu šesté směrnice v platnost.

66 Jak uvedl Gerechtshof Amsterdam, bylo důsledkem této změny právní úpravy zmenšení rozsahu vyloučení nároku na odpot pro uvedenou kategorii výdajů.

67 Pokud jde o soulad takové změny právní úpravy s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, rozhodl Soudní dvůr, že jestliže po datu vstupu šesté směrnice v platnost změnil členský stát rozsah existujících vyloučení odpotu tak, že jej zmenší a tím se přiblíží cíli této směrnice, na tuto úpravu je třeba pohlížet tak, že se na ni vztahuje odchylka uvedená v druhém pododstavci čl. 17 odst. 6 uvedené směrnice a že neporušuje čl. 17 odst. 2 této směrnice (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 22; Metropol a Stadler, bod 45, jakož i Danfoss a AstraZeneca, bod 32).

68 Pokud jde o možnost, kterou zmínuje Gerechtshof Amsterdam, ale která nepochybně není relevantní ve věci v původním řízení, že by ve výjimečném případě změněná paušální úprava častého vyloučení nároku na odpot, zavedená po vstupu šesté směrnice v platnost, mohla vést k nepřiznivějšímu výsledku, než jaký existoval v dřívější úpravě, z důvodu konkrétních podmínek použití nové úpravy, je třeba mít za to, že tato okolnost nepředstavuje zpochybnění výkladové zásady vyjádné ve výše uvedené judikatuře.

69 Jak totiž upřesnil Gerechtshof Amsterdam, mohla by taková situace vzniknout pouze v případě, že by osoba povinná k dani nabízela pokrmy a nápoje svým zaměstnancům, aniž by přispívala na jejich přepravu a aniž by umožňovala jejich konzumaci, přičemž by překročila určitou maximální hranici na zaměstnance během téhož účetního období.

70 Jak však uvedl generální advokát v bodě 86 svého stanoviska, nemůže pouhá možnost, že takový nepřiznivý úinek nastane, vést k tomu, aby bylo na změnu právní úpravy, která nastala po vstupu šesté směrnice v platnost, nahlíženo tak, že odporuje čl. 17 odst. 6 této směrnice, pokud je obecně výhodná pro osoby povinné k dani oproti úpravě platné dříve. Za těchto podmínek by existence, i kdyby byla zjištěna, takového izolovaného nebo výjimečného případu, neovlivnila zásadu, podle které změna vnitrostátní právní úpravy přijatá po vstupu šesté směrnice v platnost omezila rozsah dříve existujících vyloučení nároku na odpot.

71 V důsledku toho musí být čl. 17 odst. 6 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát po vstupu uvedené směrnice v platnost provedl změnu vyloučení nároku na odpot, jež má v zásadě omezit rozsah vynutí, přitom ale není možné vyloučit, že rozsah omezení odpotu bude v jednotlivém případě a v určitém daňovém roce rozšířen z důvodu paušální povahy pozmanné úpravy.

K nákladům řízení

72 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícími soudy, jsou k rozhodnutí o nákladech řízení příslušné uvedené soudy. Výdaje vzniklé předložením jiných

vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených ústavních řízení se nenahrazují.

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

1) Článek 11 odst. 4 druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsob použití společného systému daní z přidané hodnoty, a čl. 17 odst. 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání daňové úpravě členského státu, která vylučuje odpočet daní z přidané hodnoty pro kategorie výdajů týkající se jednak poskytování „individuálního dopravního prostředku“, „pokrm“, „nápoj“, „ubytování“, jakož i „nabídek odpočinkových aktivit“ pro zaměstnance osoby povinné k dani, a jednak poskytování „reklamních dárků“ nebo „jiných pozorností“.

2) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která byla přijata před vstupem této směrnice v platnost a podle níž osoba povinná k dani nemůže při pořízení určitého zboží a využití určitých služeb, které jsou využívány zčásti pro obchodní účely a zčásti pro soukromé účely, plně odpočíst uhrazenou daň z přidané hodnoty, ale může ji odpočíst pouze v poměru k užívání pro obchodní účely.

3) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát po vstupu uvedené směrnice v platnost provedl změnu vyloučení nároku na odpočet, jež má v zásadě omezit rozsah vynětí, přitom ale není možné vyloučit, že rozsah omezení odpočtu bude v jednotlivém případě a v určitém daňovém roce rozšířen z důvodu paušální povahy pozmanné úpravy.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.