

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 14. prosince 2004 (1)

Věc C-33/03

Komise Evropských společenství

proti

Spojenému království

„Nesplnění povinnosti členským státem – Článek 17 odst. 2 písm. a) a čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty 77/388/EHS – Vnitrostátní právní úprava, která povoluje zaměstnavateli provést odpočet daně za jím poskytnuté náhrady nákladů za pohonné hmoty svých zaměstnanců“

I – Úvod

1. Projednávanou žalobou se Komise domáhá určení, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že v rozporu s články 17 a 18 šesté směrnice 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“)(2) přiznalo osobám povinným k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za určité dodávky pohonných hmot pro motorová vozidla osobám, které nejsou povinné k dani, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES.

2. V projednávané věci vyvstává zvlášť otázka, zda je britská právní úprava daně z přidané hodnoty, podle které je zaměstnavatel ohledně jím provedené náhrady nákladů za pohonné hmoty dodávané svým zaměstnancům oprávněn k odpočtu daně z přidané hodnoty, srovnatelná s nizozemskou právní úpravou odpočtu, kterou Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 8. listopadu 2001 ve věci C-338/98(3) posoudil za neslučitelnou s čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice.

II – Právní rámec

A – Právní úprava Společenství

3. Článek 4 šesté směrnice stanoví:

„(1) ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

[...]

(4) Použitím slova „samostatný“ v odstavci 1 se vylučují z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

[...]“

4. Článek 17 šesté směrnice, nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví v odst. 2 písm. a):

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočítat z daně, kterou je povinna 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.“

5. Článek 18 šesté směrnice, nazvaný „Pravidla uplatnění nároku na odpočet daně“, stanoví:

„(1) Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani

a) před odpočtu daně podle čl. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3;

[...]

(3) členské státy stanoví podmínky a postup, jímž může být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpočtu daně, který neprovedla v souladu s odstavci 1 a 2.

[...]“

6. Článek 22 odst. 3 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani. [...]

Každá osoba povinná k dani rovněž vystaví fakturu za každou platbu uskutečnou na její účet jinou osobou povinnou k dani předtím, než je poskytnutí služeb nebo dodání zboží uskutečeno nebo dokončeno.“

7. Článek 22 odst. 3 písm. c) šesté směrnice zní:

„Členské státy stanoví kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura.“

B – Vnitrostátní právní úprava

8. V člencích 2 a 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (dále jen „vyhláška o DPH z roku 1991), která nabyla účinnosti dne 1. prosince 1991, je ohledně náhrady nákladů za pohonné hmoty osobou povinnou k dani stanoveno:

„2 Článek 3 se použije, pokud jsou pohonné hmoty dodány osobě, která není osobou povinnou k dani, a osoba povinná k dani jí

- a) zaplatí skutečné náklady, které vynaloží na pohonné hmoty, nebo
- b) zaplatí částku, která se blíží celkové nebo jejíž část se blíží nákladům za pohonné hmoty a bude zaplacená jakožto náhrada těchto nákladů, a která je určena na základě
- i) celkové vzdálenosti, kterou vykoná vozidlo, které pohonné hmoty spotřebovává (zahrnuje i vzdálenosti, které nebyly vykonány za obchodním účelem osoby povinné k dani), a
- ii) zdvihového objemu vozidla, i když osoba povinná k dani provádí jakékoli platby, aby jí nahradila jiné náklady.

3. Použije-li se tentolánek, považují se pohonné hmoty ve smyslu 14 odst. 3 Value Added Tax Act 1983 (zákon z roku 1983 o DPH) za dodané osobě povinné k dani za účelem obchodní činnosti, kterou vykonává, a za protiplnění, které odpovídá částce, kterou zaplatila podle 2 písm. a) nebo b) (náhrady jiných nákladů než za pohonné hmoty jsou vyloučeny).“

9. Ve vysvětlivkách k této vyhlášce je uvedeno:

„Tato vyhláška, která nabyla účinnosti dne 1. prosince 1991, legalizuje správní praxi existující již dlouhou dobu. Vyhláška stanoví, že s pohonnými hmotami nabytými zaměstnanci je nakládáno tak, jako kdyby byly dodávány zaměstnavateli, pokud zaměstnanec obdrží náhradu prostřednictvím peněžní náhrady požitané podle kilometrů nebo na základě skutečně zaplacené částky. [...]“

10. Podle popisu vlády Spojeného království se náhrada nákladů v praxi provede prostřednictvím zaměstnavatele podle 2 písm. b) vyhlášky o DPH z roku 1991 podle následujícího systému: zaměstnanec předá zaměstnavateli podrobnou knihu jízd, ve které jsou zaznamenány služební jízdy, odpovídající počet kilometrů, jakož i zdvihový objem použitého vozidla. Kromě toho odevzdá zaměstnanec zaměstnavateli takzvanou zjednodušenou fakturu za pohonné hmoty, která nevykazuje jmenovitě příjemce pohonných hmot.

11. Zaměstnanec poté vypočítá náklady za pohonné hmoty na základě zveřejněného seznamu průměrných nákladů na pohonné hmoty za kilometr, který sestavují buď Royal Automobile Club, Automobile Association nebo UK Customs (britské celní úřady) na základě sazeb uznávaných Inland Revenue (finanční správa) a podrobných informací výrobců vozidel. Pomocí těchto faktorů – počet kilometrů služebních jízd, jakož i náklady na pohonné hmoty za kilometr pro dotčený typ vozidla – může zaměstnavatel, jak uvádí vláda Spojeného království, vypočítat přesné náklady služebních jízd zaměstnance a tyto odpovídajícím způsobem nahradit.

III – Postup před zahájením soudního řízení a soudní řízení

12. Jelikož byla Komise názoru, že možnost odporu předpokládaná v 2 a 3 vyhlášky o DPH z roku 1991 z důvodu chybějícího požadavku na účtnictví porušuje 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, zahájila výzvou dopisem ze dne 10. května 1995 řízení pro nesplnění povinnosti proti Spojenému království podle článku 226.

13. Po důkladném přezkumu rozšířila Komise vytýkanou skutečnost ve svých dvou doplňujících výzvách dopisy ze dne 17. října 1996 a 3. prosince 1997 o výtku porušení článku 17 šesté směrnice. Uvedla v ní, že vyhláška o DPH z roku 1991 porušuje také toto ustanovení, neboť připouští odporu daně za dodávky zboží a služeb zaměstnancům, tedy osobám, které nejsou povinné k dani, jakož i pro jiné účely než pro účely plnění zaměstnavatele.

14. Vláda Spojeného království zamítla kritiku Komise v odpovědích ze dne 13. července 1995,

16. prosince 1996, jakož i 28. ledna 1998 a uplatnila, že nárok na odpočet za náhradu nákladů za pohonné hmoty zaměstnanců vzniklých k profesním účelům zaměstnavatele tak, jak je upraveno ve vyhlášce o DPH z roku 1991, musí podle šesté směrnice obstát.

15. Jelikož Komise trvala na svém názoru, zaslala dne 14. října 1998 vládě Spojeného království odvodné stanovisko, poslední uvedená však ve své odpovědi ze dne 15. prosince 1998 trvala taktéž na svém postoji. Po vydání rozsudku Komise v. Nizozemsko dne 8. listopadu 2001, na který Komise čekala, podala písemným projevem ze dne 27. ledna 2003, zapsaným do rejstříku Soudního dvora dne 28. ledna 2003, projednávanou žalobu.

16. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

- určil, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že v rozporu s články 17 a 18 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, přiznalo osobám povinným k dani nárok na odpočet daní z přidané hodnoty za určité dodávky pohonných hmot pro motorová vozidla osobám, které nejsou povinné k dani, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES;
- uložil Spojenému Království Velké Británie a Severního Irska náhradu nákladů řízení.

Spojené Království Velké Británie a Severního Irska navrhuje, aby Soudní dvůr žalobu Komise zamítl.

IV – Přezkum žalobních důvodů uplatněných Komisí

17. Žalobní důvody uplatněné Komisí se týkají jednak podmínek vzniku nároku na odpočet daní tak, jak jsou uvedeny v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, a jednak podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daní upravených v článku 18 této směrnice(4).

A – K porušení článku 17 šesté směrnice

1. Hlavní argumenty účastníků řízení

18. Podle názoru Komise porušuje sporná vyhláška o DPH z roku 1991 čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice jednak tím, že umožňuje odpočet ve vztahu k dodávce osob, která není povinná k dani, totiž zaměstnanci, a jednak tím, že nezajišťuje, aby se nárok na odpočet daní vztahoval jen na dodávky pohonných hmot, které jsou vynaloženy na zdanitelná plnění zaměstnavatele. Přitom se v první řadě opírá o rozsudek Komise v. Nizozemsko a uvádí, že předemtná britská právní úprava je srovnatelná s právní úpravou, kterou Soudní dvůr v uvedeném rozsudku posoudil za neslučitelnou s šestou směrnicí.

19. Komise nevylučuje, že se v mnoha případech u nákupů zaměstnanci ve skutečnosti jedná o dodávky jejich zaměstnavatelů, a tím ve prospěch osoby povinné k dani oprávněné k odpočtu daní. V projednávaném případě však chybí narození od věci Intiem(5) přímé spojení mezi dvěma osobami povinnými k dani, zde tedy mezi dodavatelem pohonných hmot a zaměstnavatelem.

20. Vláda Spojeného království nejprve odkazuje na význam zásady, podle níž je každá osoba povinná k dani oprávněna k odpočtu daní z přidané hodnoty zatěžující zboží nebo služby v rozsahu a pokud jsou zboží nebo služby využívány za účelem jejich zdanitelných plnění. To má zajistit daňovou neutralitu všech hospodářských transakcí ve Společenství.

21. V projednávaném případě se jedná o to, zda článek 17 šesté směrnice přiznává nárok na odpočet daní v situacích, kdy zaměstnanec nakupuje pro, respektive ve prospěch podniku

zaměstnavatele a kdy zaměstnanec následně obdrží od podniku náhradu za tyto výlohy. Pokud jsou užívány zboží a služby v rámci zdanitelného plnění, nemůže záležet na tom, zda je skutečným (nebo také smluvním) zákazníkem sám zaměstnavatel nebo jeho zaměstnanec či zástupce.

22. Komise nepřihlíží k hospodářské realitě. Pokud by byla následována její – formální – argumentace, nemohl by zaměstnavatel oproti ustanovení šesté směrnice provést odpot pro všechny podnikové výdaje. Dodávka pohonných hmot se ve skutečnosti realizuje prostřednictvím zaměstnance v případě zaměstnavateli povinnému k dani na jeho zdanitelná plnění. Situace je srovnatelná s tou, kdy vzniknou zaměstnanci u příležitosti služební cesty náklady na pobyt, stravování a dopravu nebo kdy si důlník stavebního podniku zaměstnaný na stavbu umístění mimo podnik nakoupí nářadí. S koupí pohonných hmot jsou sice spojené zvláštní problémy s vymezením, to však zásadně nemůže být v rozporu s nárokem na odpot.

23. Vláda Spojeného království sice uznává, že mezi systémem, o který šlo v rozsudku Komise v. Nizozemsko, a britským systémem, existuje podobnost. Narozdíl od nizozemského systému však britský systém zajišťuje – pokud je to u systému nutně založeném na odhadech rozumně možné – že je daně z přidané hodnoty odpotitelná pouze ohledně skutečných cestovních nákladů zaměstnance. Vláda Spojeného království sdílí názor, že nárok na odpot podle vyhlášky o DPH z roku 1991 by měl být omezen na pohonné hmoty vynaložené na obrát zaměstnavatele. V použití a provedení vyhlášky o DPH z roku 1991 je nárok na odpot v tomto smyslu také skutečně omezen. Ze strany zaměstnavatele není zájem na tom, aby byly nahrazovány náklady na pohonné hmoty nad rámec služebních jízd.

24. Ve své písemné odpovědi na otázku Soudního dvora připustila vláda Spojeného království, že ve vyhlášce o DPH z roku 1991 není ustanoveno žádné právní závazné propojení mezi nárokem na odpot zaměstnavatele podle článků 2 a 3 vyhlášky o DPH z roku 1991 a pohonnými hmotami zakoupenými zaměstnancem na daňové odpoty zaměstnavatele. Nutné propojení vyplývá však z Value Added Tax Act 1994 (dále jen „zákon o DPH z roku 1994“). Ustanovení tohoto zákona popsaná vládou Spojeného království obsahují právní základ pro vyhlášku o DPH z roku 1991, obecnou definici daně z přidané hodnoty (daně z přidané hodnoty za dodávky zboží a služeb pro účely podniku osoby povinné k dani) a právní úpravu, podle které jsou daně na vstupu při smíšeném použití odpotitelné pouze u zboží a služeb užívaných *pro rata* pro účely podnikání.

2. Posouzení

25. Před zkoumáním otázky, zda je sporný mechanismus odpotu podle vyhlášky o DPH z roku 1991 v souladu s článkem 17 šesté směrnice, je nejprve třeba připomenout některé zásady nároku na odpot upraveného v tomto ustanovení.

26. Nárok na odpot je podle ustálené judikatury Soudního dvora nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty a nemůže být zásadně omezován(6). Smyslem úpravy odpotu daně je zcela osvobodit podnikatele od daně z přidané hodnoty, dlužné nebo odvedené v rámci jeho hospodářské činnosti. Společný systém daně z přidané hodnoty zajišťuje tedy, že všechny hospodářské činnosti nezávisle na svém účelu a svém výsledku jsou neutrálně daňově zatíženy, pokud tyto činnosti samotné podléhají dani z přidané hodnoty(7).

27. Podle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice je „osoba povinná k dani“ oprávněna odpotit od daně, kterou je povinna odvést, daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly dodány „jinou osobou povinnou k dani“, „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění“.

28. Podle znění tohoto ustanovení předpokládá tedy nárok na odpot nejprve, že dotená osoba je povinná k dani ve smyslu šesté směrnice a že dotené zboží a služby byly využity pro účely jeho zdaněného plnění(8).

29. Dále vyplývá ze znění čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, že nárok na odpot daní existuje pouze ve vztahu k dani z přidané hodnoty, která byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež byly osobě povinné k dani dodány nebo poskytnuty jinou osobu povinnou k dani.

30. Nejprve je třeba poznamenat k výtce Komise, že se u zaměstnance nejedná o osobu povinnou k dani, respektive že etzec inností je přerušen, že v projednávaném případě – v souladu s ustanovením čl. 4 odst. 4 šesté směrnice – je mezi účastníky řízení nesporné, že se u dotených zaměstnanců, kteří obdrží náhradu nákladů, nejedná o osoby povinné k dani(9). Jde spíše o otázku, zda lze vycházet navzdory této trojúhelníkové konstelaci, pro kterou připouští vyhláška o DPH z roku 1991 odpot daní z přidané hodnoty, z dodávky mezi osobami povinnými k dani, totiž mezi prodejcem pohonných hmot a zaměstnavatelem.

31. Z rozsudku Intiem vyplývá, že fyzická dodávka zboží zaměstnanci nebrání sama o sobě nároku zaměstnavatele na odpot. Podle skutkového stavu ve věci byly totiž pohonné hmoty stejné jako v projednávaném případě dodávány zaměstnanci. Soudní dvůr k tomu konstatoval, že omezení odpotu daní v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice „nemůže pro zboží, které mu bylo dodáno, vyloučovat nárok na odpot daní z přidané hodnoty, která byla odvedena za zboží fyzicky předané jeho zaměstnancem, aťkoliv bylo prodáno osobě povinné k dani k výhradnímu využití v rámci její obchodní innosti“(10).

32. Dále Komise sama připustila, že zaměstnanci často jednají za svého zaměstnavatele a v tomto případě je třeba ve skutečnosti hledět na zboží a služby přijaté zaměstnanci, jako kdyby byly dodány zaměstnavateli, považuje to však ohledně dotené právní úpravy za neprokázané.

33. Proto vyvstává otázka, za jakých okolností je třeba v případě přijetí zboží nebo služby zaměstnancem uznat, že se jedná o dodávku zaměstnavateli. Jedná se přitom zvláště o „faktickou otázku, která musí být posouzena s přihlédnutím ke všem okolnostem projednávaného případu“(11). Vláda Spojeného království prokázala pomocí případu zástupce, který obdrží náhradu svých cestovních výdajů, nebo stavebního dělníka, který nakoupí nářadí pro stavební provoz, že v tomto ohledu mohou vyvstat problémy s vymezením.

34. Pro další diskusi se nejprve zdá být užitečné uvědomit si, že existuje úzká souvislost mezi otázkou, zda zde je dodávka mezi osobami povinnými k dani, a otázkou použití doteného zboží nebo služeb pro hospodářskou innost osoby povinné k dani (které je dodáváno).

35. Podle ustálené judikatury tak osoba nabude zboží jako osoba povinná k dani, a nikoliv jako soukromá osoba nebo konečný spotřebitel právě tehdy, pokud je nabude za účelem svých zdanitelných plnění(12). Pokud dále zaměstnanec užívá zboží nebo služby pro potřeby svého zaměstnavatele, tvoří toto zboží nebo služby prvky nákladů toho zboží nebo služeb, které nakonec zaměstnavatel jako osoba povinná k dani dodává. Zaměstnanec nevystupuje v tomto případě jako konečný spotřebitel a etzec výkonů potom není s ohledem na toto zboží nebo služby přerušen.

36. Ve svém rozsudku Intiem vycházel Soudní dvůr ořivně z toho, že dodávka pohonných hmot se uskutečnila v rámci obchodní innosti zaměstnavatele nebo že pohonné hmoty byly nabyty pro obchodní potřeby zaměstnavatele(13).

37. Kromě toho byly podle závěru Soudního dvora v rozsudku Komise v. Nizozemsko, ve věci

Intiem spln?ny podmínky pro da?ový odpo?et – zvlášť podmínka, že existuje dodávka provedená mezi osobami povinnými k dani – p?edevším proto, že zam?stnavatel v tomto p?ípadu dodával zboží svým zam?stnanc?m na sv?j ú?et, a v d?sledku toho od dodavatele obdržel faktury, jimiž mu byla vyú?tována da? z p?ídané hodnoty za dodané zboží(14).

38. V právní úprav?, která byla p?edm?tem rozsudku Komise v. Nizozemsko, však tyto okolnosti dány nebyly; týkala se paušalizované náhrady náklad? za odpis zam?stnancova vozidla a jeho spot?eby pohonných hmot. Samotnou tuto náhradu náklad? nepovažoval Soudní dv?r ostatn? za dostate?nou indicii existence „dodávky“ ve smyslu ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice. Soudní dv?r se proto domníval, že není možné nahlížet na nizozemský mechanismus odpo?tu jako na slu?itelný s tímto ustanovením(15).

39. Soudní dv?r v tomto rozsudku uznal, že toto ?ešení, zakládající se na doslovném výkladu šesté sm?rnice, nemusí být nutn? v celém rozsahu v souladu s ú?elem ustanovení ?l. 17 odst. 2 písm. a) a s n?kterými cíli, sledovanými šestou sm?rnicí, ale neozna?il – aniž by muselo být ?inné Spole?enství – žádný základ pro nárok na odpo?et tak, jak byl upraven v nizozemském právu(16).

40. Pokud vycházíme z rozsudku Komise v. Nizozemsko jakožto ze základu k projednávanému p?ípadu, je t?eba konstatovat, že úprava odpo?tu tak, jak je upravena ve vyhlášce o DPH z roku 1991 a jak byla popsána vládou Spojeného království, nep?edpokládá každopádn? p?ímé zapo?tení nebo jiný p?ímý vztah mezi dodavatelem pohonných hmot a zam?stnavatelem, a proto z tohoto pohledu neexistuje dodávka zboží mezi osobami povinnými k dani. Vytýkaná skute?nost Komise v tomto ohledu je tedy opodstatn?ná.

41. Vytýkaná skute?nost Komise sm?ňuje dále – což se mi jeví jako významn?jší – také k tomu, že zde dot?ený mechanismus odpo?tu dan? nezajiš?uje, aby bylo zahrnuto pouze zboží, které se užije pro zdanitelná pln?ní zam?stnavatele. Vláda Spojeného království oproti tomu uplatnila, že britský mechanismus zdanitelného pln?ní zajiš?uje narozdíl od toho, o který se jednalo v rozsudku Komise v. Nizozemsko, že da? z p?ídané hodnoty je odpo?itelná pouze ohledn? skute?ných náklad? zam?stnanc? na pohonné hmoty.

42. Je sice t?eba p?ipustit, že obvyklá metoda výpo?tu ve Spojeném království podle vykonané vzdálenosti, zdvihového objemu vozidla a skute?ných pr?em?rných náklad? pohonných hmot v zásad? p?ipouští náhradu náklad? zam?stnavatelem, která odpovídá p?esn?ji skute?ným náklad?m na pohonné hmoty vynaložené na služební jízdy zam?stnanc? než paušáln?-p?ibližná úprava, o kterou šlo v v?ci Komise v. Nizozemsko.

43. Na vyhlášce o DPH z roku 1991 není však problematický klíč k výpo?tu náklad? pohonných hmot jako takový, nýbrž spíše to, že podle zn?ní vyhlášky o DPH z roku 1991 není zajiš?eno, že zam?stnavatel nem?že provést odpo?et dan? za náklady na pohonné hmoty jízd svých zam?stnanc?, které nejsou služebními jízdami.

44. ?lánek 2 písm. b) vyhlášky o DPH z roku 1991 p?ipouští totiž odpo?et dan? ohledn? ?ástky, která se blíží celkov? nebo jejíž ?ást se blíží náklad?m za pohonné hmoty osoby, která není povinná k dani (zam?stnanec) a která je mu zaplacená jako náhrada t?chto náklad?.

45. Vláda Spojeného království tak uznala, že neexistuje právn? závazné propojení mezi nárokem na odpo?et dan? zam?stnavatele podle ?lánku 2 a 3 vyhlášky o DPH z roku 1991 a užitím pohonných hmot zakoupených zam?stnancem na zdanitelná pln?ní zam?stnavatele.

46. Co se tý?e ustanovení zákona o DPH z roku 1994, na která bylo poukázáno teprve v písemné odpovědi na otázku Soudního dvora(17), není jednak pochopitelné, v jakém rozsahu m?že být t?mito obecnými p?edpisy zajiš?eno, že se nárok na odpo?et dan? podle ?lánku 2

vyhlášky o DPH z roku 1991 vztahuje výhradně na pohonné hmoty využívané pro provozní účely, zvláště když se považují pohonné hmoty ve smyslu tohoto článku podle článku 3 téže vyhlášky ve spojení s čl. 14 odst. 3 zákona o DPH z roku 1994 za dodané osobou povinné k dani pro účely jím vykonávané obchodní činnosti; kromě toho je třeba konstatovat, že směrnice musejí být provedeny podle ustálené judikatury právně závaznými předpisy a je třeba je provést natolik konkrétně, určitě a jasně, aby splňovaly zásadu právní jistoty(18).

47. Vyhláška o DPH z roku 1991 však – v kombinaci se zákonem o DPH z roku 1994 – nepředstavuje odpovídající provedení nároku na odpočet daně ani praxe v použití sporné vyhlášky o DPH z roku 1991, která je v souladu se směrnicí, jak je tvrzeno vládou Spojeného království, neodpovídá požadavkům jasnosti a právní jistoty(19).

48. Vláda Spojeného království konečně prohlásila, že je připravena změnit vyhlášku o DPH z roku 1991 a že to již Komise navrhla. V této souvislosti stačí uvést, že podle ustálené judikatury se existence nesplnění povinnosti posuzuje vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odvodném stanovisku, a že změny, ke kterým došlo následovně, nemohou být Soudním dvorem brány v úvahu(20).

49. Skutečnost vytýkaná Komisí, podle které sporná právní úprava odpočtu každopádně nezajišťuje, že bude odpočet daně proveden pouze s ohledem na zboží a služby, které jsou použity pro účely zdanitelného plnění zaměstnavatele, je tedy opodstatněná.

50. S ohledem na výše uvedené je vytýkaná skutečnost týkající se porušení článku 17 šesté směrnice opodstatněná.

B – K porušení článku 18 šesté směrnice

1. Hlavní argumenty účastníků řízení

51. Tímto žalobním důvodem uplatňuje Komise, že vyhláška o DPH porušuje čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice tím, že přiznává nárok na odpočet daně, aniž by jej vázala na to, že osoba povinná k dani vlastní fakturu vystavenou podle čl. 22 odst. 3.

52. Komise tvrdí, opírajíc se o rozsudek Komise v. Nizozemsko, že pokud neexistuje dodávka zboží nebo služba mezi osobami povinnými k dani, a proto nemohla být vystavena faktura nebo jí odpovídající jiný dokument, je přiznáním nároku na odpočet daně porušen čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice.

53. Vláda Spojeného království souhlasí s tímto názorem za předpokladu, že Soudní dvůr vyhověl prvnímu žalobnímu důvodu Komise. Jestliže by však měl Soudní dvůr rozhodnout, že v případě, jako je projednávaný případ, existuje nárok na odpočet daně, nemělo být čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice vykládán tak, že neexistence faktury brání tomuto nároku. Vláda Spojeného království odkazuje v této souvislosti na své právo podle čl. 18 odst. 3 šesté směrnice stanovit „podmínky a postup“ zvláštního nároku na odpočet daně.

2. Posouzení

54. Vláda Spojeného království nezpochybovala, že pokud nejsou splněny podmínky pro poskytnutí nároku na odpočet daně, je tak porušen čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Jelikož dotčený mechanismus odpočtu daně není v souladu s článkem 17 šesté směrnice, je tedy také druhý žalobní důvod Komise opodstatněný.

V – Závěry

55. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr:

1) určil, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že v rozporu s články 17 a 18 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní přiznalo osobám povinným k dani nárok na odpočet daní z přidané hodnoty za určité dodávky pohonných hmot pro motorová vozidla osobám, které nejsou povinné k dani, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES;

2) uložil Spojenému Království Velké Británie a Severního Irska náhradu nákladů řízení.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3 – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko, C-338/98, Recueil, s. I-8265, dále jen „rozsudek Komise v. Nizozemsko“.

4 – K tomuto rozdělení viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Recueil, s. I-5583, bod 30), jakož i rozsudek Komise v. Nizozemsko (uvedený v poznámce pod čarou 3), bod 71.

5 – Rozsudek ze dne 8. března 1988, Intiem v. Staatssecretaris van Financiën, 165/86, Recueil, s. 1471.

6 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Bockenmühl (C-90/02, Recueil, s. I-3303, bod 38).

7 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19, a ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15.

8 – Viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld, C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 24.

9 – Viz rozsudek Komise v. Nizozemsko (uvedený v poznámce pod čarou 3), body 45 a 46.

10 – Rozsudek Intiem (uvedený v poznámce pod čarou 5), bod 14.

11 – Viz rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 21.

12 – Viz mimo jiné rozsudky ve věci C-137/02 (uvedený v poznámce pod čarou 8), bod 28, a ve věci C-97/90 (uvedený v poznámce pod čarou 11), body 8 a 14; ze dne 21. března 2000, Gebalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 47, a ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 34.

13 – Viz body 12, 14 a 16 rozsudku.

14 – Viz rozsudek Komise v. Nizozemsko (uvedený v poznámce pod čarou 3), body 52 a 53.

15 – Viz body 48 a 54 rozsudku.

16 – Viz body 55 a 56 rozsudku; což může představovat ve srovnání s jinými rozsudky Soudního dvora k šesté směrnici spíše restriktivní výklad. Viz jen např. rozsudek Faxworld (uvedený v

poznámce pod čarou 8), bod 42; viz v této souvislosti dále také rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS, C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 23, podle kterého představuje „zohlednění hospodářské reality základní kritérium pro použití společného systému daní z přidané hodnoty“.

17 – Viz výše bod 24.

18 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 18. ledna 2001, Komise v. Itálie (C-162/99, Recueil, s. I-541, bod 22), ze dne 22. července 1999, Komise v. Francie (C-354/98, Recueil, s. I-4927, bod 11); ze dne 4. prosince 1997, Komise v. Itálie (C-207/96, Recueil, s. I-6869, bod 26), a ze dne 13. března 1997, Komise v. Francie (C-197/96, Recueil, s. I-1489, body 14 a 15).

19 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 30. května 1991, Komise v. Německo (C-59/89, Recueil, s. I-2607, bod 28).

20 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 26. června 2003, Komise v. Francie (C-233/00, Recueil, s. I-6625, bod 30), a ze dne 12. září 2002, Komise v. Francie (C-152/00, Recueil, s. I-6973, bod 15).