

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

prednesené 14. decembra 2004 (1)

Vec C-33/03

Komisia Európskych spoločností

proti

Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – článok 17 ods. 2 písm. a) a 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH 77/388/EHS – Vnútroštátna právna úprava umožňujúca zamestnávateľovi odpočítať daň zaplatenú na vstupe pri poskytnutí náhrady nákladov na pohonné látky jeho zamestnancom“

I – Úvod

1. V predloženej žalobe Komisia navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si tým, že v rozpore s článkami 17 a 18 šiestej smernice 77/388/EHS(2) (ďalej len „šiesta smernica“) priznalo platiteľom dane právo na odpočet dane z pridanej hodnoty pri niektorých dodávkach pohonných látok osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy ES.

2. V tejto veci je najmä potrebné položiť si otázku, či je britská právna úprava dane z pridanej hodnoty, podľa ktorej má zamestnávateľ vo vzťahu k ním vykonaným náhradám nákladov za pohonné látky, ktoré boli dodávané jeho zamestnancom, právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, porovnateľná s holandskou právnou úpravou odpočtu dane, ktorá je podľa rozsudku Súdného dvora z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko(3) nezlučiteľná s článkom 17 ods. 2 písm. a) a článkom 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

II – Právny rámec

A – Právna úprava Spoločenstva

3. Článok 4 šiestej smernice okrem iného stanovuje:

„1. Pojem ‚osoba podliehajúca dani [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

...

4. Použitie výrazu ‚nezávisle‘ v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym vzťahom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

...“

4. Článok 17 šiestej smernice nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpočet“ okrem iného v odseku 2 písm. a) stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*].“

5. Článok 18 šiestej smernice nazvaný „Pravidlá upravujúce výkon práva na zníženie dane [odpočet dane – *neoficiálny preklad*]“ okrem iného stanovuje:

„1. Aby sa mohlo uplatniť právo na zníženie dane [odpočet dane – *neoficiálny preklad*] daňovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] musí:

a) pri odpočte dane podľa článku 17 (2) a) musí mať faktúru vystavenú podľa článku 22 (3);

...

3. Členské štáty definujú podmienky a postup, za ktorých môže byť zdaniteľná osoba oprávnená [platiteľ dane oprávnený – *neoficiálny preklad*] vykonať odpočet dane, ktorý nerealizovala, uplatňujúc ustanovenia v odseku 1 a 2 [ktorý nevykonala podľa odsekov 1 a 2].

...“

6. Článok 22 ods. 3 písm. a) šiestej smernice okrem iného stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba [Každý platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] vystaví faktúru a/alebo iný dokument, ktorý slúži ako faktúra za tovar resp. služby, ktoré ako dodávateľ dodal inej zdaniteľnej osobe [inému platiteľovi dane – *neoficiálny preklad*]...“

Každá zdaniteľná osoba [Každý platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] takisto vystaví faktúru za platby na účet [za platby – *neoficiálny preklad*], ktoré mu realizovala [uhradil – *neoficiálny preklad*] iná zdaniteľná osoba [iný platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] pred tým, ako bola dodávka tovaru alebo služieb vykonaná alebo ukončená.“

7. Článok 22 ods. 3 písm. c) šiestej smernice znie:

„Členské štáty určia kritériá, podľa ktorých sa bude považovať dokument za faktúru.“

B – *Vnútroštátna právna úprava*

8. V článkoch 2 a 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order (Input Tax) (Person Supplied), nariadenia o dani z pridanej hodnoty z roku 1991, ktorý nadobudol platnosť 1. decembra 1991 (ďalej len „nariadenie o DPH z roku 1991“) sa oňom náhrady nákladov za pohonné látky platiteľom dane uvádza toto:

„2. ?lánok 3 sa uplatňuje v prípade, že pohonné látky sú dodané osobe, ktorá nie je platiteľom dane, a platiteľ dane zaplatí tejto osobe:

a) skutočné náklady, ktoré vynaložila na pohonné látky; alebo

b) ?iastku, ktorá v plnej výške alebo v ?asti približne zodpovedá nákladom na pohonné látky, ktorá je tejto osobe vyplatená ako náhrada za tieto náklady a ktorá je určená na základe:

i) celkovej vzdialenosti, ktorú prešlo vozidlo, ktoré spotrebovalo pohonné látky (bez ohľadu na to, či táto vzdialenosť zahŕňa aj cesty uskutočnené mimo rámca podnikateľskej činnosti platiteľa dane); a

ii) zdvihového objemu valcov motora vozidla bez ohľadu na to, či platiteľ dane vypláca náhradu za akékoľvek iné náklady.

3. Pri použití tohto ?lánku sa pohonné látky považujú na účely ?lánku 14 ods. 3 Value Added Tax Act 1983 [zákon o DPH z roku 1983] za dodané platiteľovi dane na účely jeho podnikateľskej činnosti za cenu rovnajúcu sa tej, ktorú vyplatil v súlade s ?lánkom 2 bod a) alebo b) (s výnimkou náhrady akýchkoľvek iných nákladov odlišných od pohonných látok).“

9. Vo vysvetľujúcich poznámkach, ktoré sú pripojené k tomuto nariadeniu, sa uvádza:

„Toto nariadenie, ktoré nadobúda platnosť od 1. decembra 1991, uzatvára už dlhšie zaužívanú prax správnych orgánov. Stanovuje, že pohonné látky kúpené zamestnancami sa považujú za dodané zamestnávateľovi v prípade, že zamestnancom sa prepláca buď náhrada za kilometre, alebo náhrada na základe skutočne zaplatenej ceny...“

10. Podľa popisu vlády Spojeného kráľovstva sa náhrada nákladov zamestnávateľom vykoná podľa ?lánku 2 písm. b) nariadenia o DPH z roku 1991 v praxi podľa tohto systému: zamestnanec odovzdá zamestnávateľovi podrobnú knihu jász, v ktorej sú zaznamenané služobné jazdy, zodpovedajúci počet kilometrov, ako aj zdvihový objem valcov motora použitého vozidla. Okrem toho odovzdá zamestnanec zamestnávateľovi takzvanú zjednodušenú faktúru za pohonné látky, ktorá neuvádza menovite príjemcu pohonných látok.

11. Zamestnanec potom vypočíta náklady za pohonné látky na základe zverejneného zoznamu priemerných nákladov pohonných látok na kilometer, ktorý zostaví buď Royal Automobile Club, Automobile Association, alebo UK Customs (britské colné úrady) na základe sadzieb, ktoré uznal Inland Revenue (daňová správa) a na základe podrobných informácií výrobcov vozidiel. Pomocou týchto faktorov – počtu kilometrov služobných jász, ako aj nákladov za pohonné látky na kilometer pre daný typ vozidla – môže zamestnávateľ, ako uvádza vláda Spojeného kráľovstva, vypočítať presné náklady za služobné jazdy zamestnanca a tieto tomu zodpovedajúco nahradiť.

III – Konanie pred podaním žaloby a súdne konanie

12. Keďže Komisia zastávala názor, že možnosť odpočtu dane, ktorá je upravená v ?lánoch 2 a 3 nariadenia o DPH z roku 1991, kvôli neexistencii požiadavky predloženia faktúry porušuje ?lánok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice, zažala výzvou v liste z 10. mája 1995 proti Spojenému kráľovstvu konanie o nesplnenie povinnosti podľa ?lánku 226 ES.

13. Po dôkladnom preskúmaní rozšírila Komisia svoju výhradu v dvoch doplňujúcich výzvach zo 17. októbra 1996 a z 3. decembra 1997 o výhradu porušenia ?lánku 17 šiestej smernice. V nej uviedla, že nariadenie o DPH z roku 1991 porušuje aj toto ustanovenie, pretože pripúšťa odpočet dane za dodávky tovarov a poskytovanie služieb zamestnancom, teda v prospech osôb, ktoré nie

sú platiteľmi dane, ako aj pre iné účely než sú zdaniteľné plnenia zamestnávateľa.

14. Vláda Spojeného kráľovstva odmietla výhrady Komisie v listoch z 13. júla 1995, zo 16. decembra 1996, ako aj z 28. januára 1998 a tvrdila, že právo na odpočet náhrady nákladov zamestnancov za pohonné látky, ktoré boli potrebné na podnikateľskú činnosť zamestnávateľa, ako je to upravené v nariadení o DPH z roku 1991, musí podľa šiestej smernice existovať.

15. Keďže Komisia na svojom názore trvala, obrátila sa 14. októbra 1998 s odôvodneným stanoviskom na vládu Spojeného kráľovstva, ktorá však takisto svojím listom z 15. decembra 1998 zotrvala na svojej pozícii. Potom, ako bol 8. novembra 2001 vydaný rozsudok Súdného dvora vo veci Komisia/Holandsko, na ktorý Komisia spájala, podala 27. januára 2003 túto žalobu, ktorá bola zapísaná v kancelárii Súdného dvora 28. januára 2003.

16. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:

- určil, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si tým, že v rozpore s článkami 17 a 18 šiestej smernice priznalo platiteľom dane právo na odpočet dane z pridanej hodnoty pri niektorých dodávkach pohonných látok osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy ES,

- zaviazal Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska nahradiť trovy konania.

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska navrhuje, aby Súdny dvor zamietol žalobu Komisie.

IV – Preskúmanie žalobných dôvodov, ktoré uviedla Komisia

17. Žalobné dôvody, ktoré uviedla Komisia, sa týkajú jednak podmienok pre vznik práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe, ako sú upravené v článku 17 ods. 2 šiestej smernice, a jednak podmienok, ktoré sú upravené v článku 18 tejto smernice pre výkon práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe.(4)

A – O porušení článku 17 šiestej smernice

1. Hlavné tvrdenia účastníkov konania

18. Podľa názoru Komisie je sporné nariadenie o DPH z roku 1991 v rozpore s článkom 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice jednak tým, že pripúšťa odpočet dane zaplatenej na vstupe pri dodávkach osobe, ktorá nie je platiteľom dane, teda zamestnancovi, a jednak tým, že nezaručuje, že sa právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe bude vzťahovať iba na dodávky pohonných látok, ktoré boli použité na zdaniteľné plnenia zamestnávateľa. V prvom rade sa opiera o rozsudok Komisia/Holandsko a uvádza, že predmetná britská právna úprava je porovnateľná s tou, ktorú Súdny dvor považuje v tomto rozsudku za nezhodnú so šiestou smernicou.

19. Komisia nevykláda, že v mnohých prípadoch pri nákupoch prostredníctvom zamestnancov ide v skutočnosti o dodávky pre ich zamestnávateľa, a teda pre platiteľov dane s právom odpočtu dane. V tomto prípade však chýba, na rozdiel od veci Intermarché(5), bezprostredné spojenie medzi dvoma platiteľmi dane, v tomto prípade medzi dodávateľom pohonných látok a zamestnávateľom.

20. Vláda Spojeného kráľovstva najprv poukazuje na význam zásady, podľa ktorej je platiteľ dane, keď a pokiaľ sú tovary a služby používané na účely zdaniteľných plnení, oprávnená odpodáť si daň z pridanej hodnoty, ktorá sa používa používané tovary alebo služby. Toto by malo zabezpečiť daňovú neutralitu všetkých hospodárskych transakcií na území Spoločenstva.

21. V uvedenom prípade ide o to, či článok 17 šiestej smernice poskytuje právo na odpodáť dane zaplatenej na vstupe v situáciách, keď zamestnanec nakupuje pre, resp. v prospech podniku zamestnávateľa a keď zamestnanec za tieto výdavky nakoniec dostane náhradu. Pokiaľ sa používajú tovary a služby v rámci zdaniteľných plnení, nebude podstatné, či skutočným (alebo aj zmluvným) príjemcom tovarov a služieb je zamestnávateľ sám alebo jeho zamestnanec alebo jeho zástupca.

22. Komisia nesprávne posudzuje hospodársku realitu. Keby sa prijala jej – formálna – argumentácia, nemohol by zamestnávateľ v protiklade so šiestou smernicou vykonať odpodáť dane zaplatenej na vstupe pri všetkých podnikových výdavkoch. Dodávka pohonných látok je uskutočnená v skutočnosti prostredníctvom zamestnancov v prospech zamestnávateľa – platiteľ dane na účely jeho zdaniteľných plnení. Situácia je porovnateľná približne s tou, kde vzniknú v súvislosti so služobnou cestou zamestnanca náklady za ubytovanie, stravovanie alebo cestovné náklady, alebo kde robotník stavebného podniku, ktorý pracuje na stavbe mimo podniku, nakupuje náradie. S kúpou pohonných látok sú síce spojené osobitné problémy s vymedzením, avšak toto nemôže principiálne brániť právu na odpodáť.

23. Vláda Spojeného kráľovstva pripúšťa, že medzi systémom, o ktorý išlo v rozsudku Komisia/Holandsko, a britským systémom existuje podobnosť. Na rozdiel od prvého systému však britský systém – pokiaľ je to pri systéme, ktorý bol nutne založený na odhadoch rozumne možné – zabezpečuje, že daň z pridanej hodnoty sa odpodáť iba pri skutočných dopravných nákladoch zamestnanca. Vláda Spojeného kráľovstva zastáva názor, že právo na odpodáť dane zaplatenej na vstupe podľa nariadenia o DPH z roku 1991 treba obmedziť iba na pohonné látky, ktoré boli použité na účely zdaniteľných plnení zamestnávateľa. Pri použití a prebratí nariadenia o DPH z roku 1991 bolo právo na odpodáť dane zaplatenej na vstupe aj skutočne v tomto zmysle obmedzené. Neexistuje ani nijaký záujem zo strany zamestnávateľa, aby sa nahrádzali náklady za pohonné látky nad rámec služobných jazd.

24. Vo svojej písomnej odpovedi na otázku Súdneho dvora vláda Spojeného kráľovstva pripustila, že v nariadení o DPH z roku 1991 nie je žiadna právne záväzná spojitosť medzi nárokom na odpodáť dane zamestnávateľa podľa článku 2 a 3 tohto nariadenia a použitím pohonných látok, ktoré zamestnanec zakúpil na účely zdaniteľných plnení zamestnávateľa. Potrebná spojitosť však vyplýva z Value Added Tax Act 1994 (ale len „zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994“). Ustanovenia tohto zákona, ktoré popisuje vláda Spojeného kráľovstva, obsahujú právny základ nariadenia o DPH z roku 1991, všeobecnú definíciu dane z pridanej hodnoty (daň z pridanej hodnoty pri dodávkach tovarov a poskytovaných službách pre potreby podniku platiteľa dane) a právnu úpravu, podľa ktorej je daň zaplatená na vstupe pri zmiešanom použití tovarov a služieb odpodáť iba *pro rata*, teda len tá časť, ktorá je pre potreby podniku.

2. Právne posúdenie

25. Pred preskúmaním otázky, či je sporný mechanizmus odpodáť dane podľa nariadenia o DPH z roku 1991 zlučiteľný s článkom 17 šiestej smernice, treba najskôr uviesť niektoré zásady platného práva na odpodáť dane zaplatenej na vstupe, ktoré sú upravené v tomto ustanovení.

26. Právo na odpodáť dane zaplatenej na vstupe je podľa ustálenej judikatúry integrálnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené.(6) Táto

právna úprava odpôtu dane zaplatenej na vstupe má za cieľ oslobodiť podnikateľa úplne od splatnej alebo zaplatenej dane z pridanej hodnoty v rámci jeho hospodárskej činnosti. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty preto zabezpečuje, že všetky hospodárske činnosti nezávisle od ich účelu a výsledku sú daňovo zaťažované neutrálnym spôsobom, pokiaľ tieto činnosti sami podliehajú dani z pridanej hodnoty.(7)

27. Podľa článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice „daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]“ má právo odpôť si od dane, ktorú má odviesť, daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za dodané tovary resp. poskytnuté služby, ktoré mu dodal „iný daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]“, „pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení“.

28. Podľa znenia tohto ustanovenia právo na odpôť najprv predpokladá, že dotknutá osoba je platiteľom dane v zmysle šiestej smernice a že predmetné tovary a služby budú použité na účely zdaniteľných plnení.(8)

29. Ďalej zo znenia článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že právo na odpôť dane zaplatenej na vstupe existuje iba pri zaplatenej dani z pridanej hodnoty za tovary alebo služby, ktoré boli platiteľovi dane dodané alebo poskytnuté iným platiteľom dane.

30. Najprv je potrebné v súvislosti s výhradou Komisie poznamenať, že ide o zamestnanca, ktorý nie je platiteľom dane, resp. že sa rečaz plnení prerušila, a že v tomto prípade – v súlade s ustanovením článku 4 ods. 4 šiestej smernice – je medzi účastníkmi konania nesporné, že dotknutí zamestnanci, ktorým boli nahradené výdavky za pohonné látky, nie sú platiteľmi dane.(9) Ide skôr o otázku, či je možné, napriek tejto trojuholníkovej konštelácii, pre ktorú nariadenie o DPH z roku 1991 pripúšťa odpôť dane, vychádzať zo zásady, že ide o dodávku medzi platiteľmi dane, teda medzi predajcom pohonných látok a zamestnávateľom.

31. Z už citovaného rozsudku Intiem vyplýva, že fyzická dodávka tovaru zamestnancovi sama osebe nebráni právu zamestnávateľa na odpôť dane zaplatenej na vstupe. Podľa skutkového stavu, na ktorom je založený tento rozsudok, boli totiž pohonné látky rovnako ako v tomto prípade dodané zamestnancovi. Súdny dvor v tejto súvislosti skonštatoval, že obmedzenie práva na odpôť dane zaplatenej na vstupe v článku 17 ods. 2 šiestej smernice „pre tovary, ktoré mu... boli dodané“, „nemôže smerovať k tomu, aby sa vylúčilo právo na odpôť dane z pridanej hodnoty, ktorá bola zaplatená pri tovaroch, ktoré boli fyzicky odovzdané jeho zamestnancom“(10), hoci boli predané platiteľovi dane na výlučné používanie v rámci jeho podnikateľskej činnosti.

32. Ďalej Komisia sama pripustila, že zamestnanci často konajú na účet svojho zamestnávateľa a v tomto prípade treba považovať tovary a služby, ktoré v skutočnosti prevzali zamestnanci, za tovary a služby, ktoré boli dodané zamestnávateľovi, toto však v prípade predmetnej právnej úpravy nepovažuje za preukázané.

33. Treba si položiť otázku, za akých okolností treba uznať dodávku zamestnávateľovi v prípade prevzatia tovaru alebo služby prostredníctvom zamestnancov. Ide v podstate o „otázku týkajúcu sa skutkových okolností..., ktorú treba posúdiť po zohľadnení všetkých okolností daného prípadu...“(11). Vláda Spojeného kráľovstva zobrazila na príklade zástupcu, ktorému zamestnávateľ nahradil jeho cestovné výdavky, alebo stavebného robotníka, ktorý nakupuje pre stavebný podnik náradie, že v tomto ohľade môžu vzniknúť problémy s vymedzením.

34. Pre ďalšiu diskusiu sa zdá užitočné nezabúdať na to, že medzi otázkou, či ide o dodávku medzi platiteľmi dane a otázkou použitia predmetných tovarov alebo služieb na hospodársku činnosť platiteľov dane, ktorým boli dodané, existuje úzka súvislosť.

35. Podľa ustálenej judikatúry osoba nadobúda tovary ako platiteľ dane, a nie ako súkromná

osoba, resp. konečný spotrebiteľ, keď a pokiaľ tieto tovary nadobúda na účely svojich zdaniteľných plnení.(12) Pokiaľ zamestnanec ďalej používa tovary alebo služby pre potreby svojho zamestnávateľa, predstavujú tieto tovary alebo služby prvky nákladov tých tovarov alebo služieb, ktoré v konečnom dôsledku dodáva zamestnávateľ ako platiteľ dane. Zamestnanec v tomto prípade nevystupuje ako konečný spotrebiteľ a reaz plnení nie je pri týchto tovaroch alebo službách prerušená.

36. Vo svojom rozsudku Intiem vychádzal Súdny dvor zjavne z toho, že dodávka pohonných látok bola uskutočnená v rámci podnikateľských činností zamestnávateľa, resp. pohonné látky boli použité na podnikateľské účely zamestnávateľa.(13)

37. Okrem toho vo veci Intiem, podľa záverov Súdneho dvora v rozsudku Komisia/Holandsko, boli splnené podmienky pre odpočet dane – najmä podmienka, že ide o dodávku uskutočnenú medzi dvoma platiteľmi dane – predovšetkým preto, lebo zamestnávateľ v tomto prípade svojim zamestnancom nechal dodať tovary na svoj vlastný účet a v dôsledku toho dostal od dodávateľov faktúry, ktorými mu bola vyúčtovaná daň z pridanej hodnoty za dodané tovary.(14)

38. V právnej úprave, ktorá je predmetom rozsudku Komisia/Holandsko, tieto podmienky neboli splnené; týkala sa paušálnej náhrady nákladov v súvislosti s odpisovaním vozidla patriaceho zamestnancovi a spotrebou pohonných látok. Túto náhradu nákladov nepovažoval Súdny dvor okrem iného za dostatočný dôkaz existencie „dodávky“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Súdnemu dvoru sa preto nezdalo možné považovať holandský systém odpočtu dane za zlučiteľný s týmto ustanovením.(15)

39. Súdny dvor v tomto rozsudku uznal, že toto riešenie, ktoré spočíva na doslovnom výklade šiestej smernice pravdepodobne nie je v celom rozsahu v súlade s účelom ustanovenia článku 17 ods. 2 písm. a) a s niektorými cieľmi, ktoré sleduje šiesta smernica, ale neoznačil – bez toho, aby muselo Spoločenstvo konať – žiadny základ pre právo na odpočet tak, ako bolo upravené v holandskom práve.(16)

40. Pokiaľ vychádzame z rozsudku Komisia/Holandsko ako základu pre prejednávaný prípad, je potrebné konštatovať, že právna úprava odpočtu dane, ako je upravená v nariadení o DPH z roku 1991 a ako bola opísaná vládou Spojeného kráľovstva, v každom prípade nepredpokladá priamu fakturáciu alebo iný priamy vzťah medzi dodávateľom pohonných látok a zamestnávateľom, a preto neexistuje žiadna dodávka tovaru medzi platiteľmi dane. S tým súvisiaca výhrada Komisie je teda dôvodná.

41. Výhrada Komisie siaha však ešte ďalej – čo sa mi zdá dôležitejšie – a to k tomu, že predmetný mechanizmus odpočtu dane zaplatenej na vstupe nezabezpečuje, aby boli zahrnuté iba tovary, ktoré používa zamestnávateľ na účely svojich zdaniteľných plnení. Vláda Spojeného kráľovstva naproti tomu uviedla, že britský mechanizmus odpočtu dane zaplatenej na vstupe na rozdiel od odpočtu, o ktorý išlo v rozsudku Komisia/Holandsko zabezpečuje, že daň z pridanej hodnoty je odpočítaná iba v súvislosti so skutočnými nákladmi zamestnanca za pohonné látky.

42. Je potrebné uznať, že metóda výpočtu, ktorá sa používa v Spojenom kráľovstve, založená na dosiahnutej vzdialenosti, zdvihovom objeme valcov motora vozidla a skutočných priemerných nákladov za pohonné látky v zásade umožňuje náhradu nákladov, ktorá presnejšie zodpovedá skutočným nákladom za pohonné látky použité na služobné jazdy zamestnancov než ako to bolo v prípade paušálnej/približnej úpravy vo veci Komisia/Holandsko.

43. Problematickou stránkou nariadenia o DPH z roku 1991 nie je ani tak kúpa na výpočet nákladov za pohonné látky sám osebe, ale oveľa viac to, že podľa znenia nariadenia o DPH z roku 1991 nie je zabezpečené, aby zamestnávateľ nemohol vykonať odpočet dane zaplatenej na

vstupe pri jazdách svojich zamestnancov, ktoré nesúvisia s ?innos?ou podniku.

44. ?lánok 2 písm. b) nariadenia o DPH z roku 1991 umož?uje totiž odpo?et dane zaplatenej na vstupe v sume, ktorá sa celkovo alebo v ?asti pribli?uje nákladom za pohonné látky osoby, ktorá nie je platiteľom dane (zamestnanca), a ktorá mu je zaplatená ako náhrada týchto nákladov.

45. Takto vláda Spojeného krá?ovstva priznala, že neexistuje ?iadna právne záväzná spojitos? medzi právom na odpo?et dane zamestnávate?a podľa ?lánkov 2 a 3 nariadenia o DPH z roku 1991 a použitím pohonných látok, ktoré kúpil zamestnanec na zdaniteľné plnenia zamestnávate?a.

46. Pokia? ide o ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994, na ktorý Komisia poukazuje(17) až v písomnej odpovedi na otázku Súdneho dvora, nie je možné pochopi?, do akej miery má byť týmito všeobecnými predpismi zabezpe?ené, aby sa právo na odpo?et podľa ?lánku 2 nariadenia o DPH z roku 1991 týkalo výlu?ne pohonných látok, ktoré sa používajú na prevádzkovú ?innos? podniku, najmä keď pohonné látky v zmysle tohto ?lánku sa považujú podľa ?lánku 3 toho istého nariadenia v spojení s ?lánkom 14 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 za dodané platiteľovi dane na účely jeho podnikateľskej ?innosti; okrem toho treba konštatova?, že smernice podľa ustálenej judikatúry treba prebra? jednozna?ne právne záväzným spôsobom a nato?ko konkrétne, ur?ite a jasne, aby to zodpovedalo zásade právnej istoty.(18)

47. Nariadenie o DPH z roku 1991 – v spojení so zákonom o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 – nepredstavuje zodpovedajúce prebratie práva na odpo?et dane zaplatenej na vstupe a okrem toho nemôže ani prax zosúladená so smernicou pri uplat?ovaní nariadenia o DPH z roku 1991, ako ubezpe?uje vláda Spojeného krá?ovstva, vyhovie? požiadavkám jasnosti a právnej istoty.(19)

48. Nakoniec sa vláda Spojeného krá?ovstva vyjadrila, že je pripravená zmeni? nariadenie o DPH z roku 1991, a Komisii to už aj navrhla. V tejto súvislosti posta?í upozorni?, že podľa ustálenej judikatúry treba nesplnenie povinnosti posudzova? vzh?adom na situáciu, v ktorej sa nachádzal ?lenský štát v ?ase, keď uplynula lehota, ktorá bola stanovená v odôvodnenom stanovisku; neskôr vzniknuté zmeny Súdny dvor nemôže vzia? do úvahy.(20)

49. Výhrada Komisie, podľa ktorej sporná právna úprava odpo?tu dane v každom prípade nezabezpe?uje, že odpo?et dane zaplatenej na vstupe bude vykonaný iba pre tovary a služby, ktoré sú používané na účely zdaniteľných plnení zamestnávate?a, je teda dôvodná.

50. S oh?adom na vyššie uvedené je výhrada, ktorá sa týka porušenia ?lánku 17 šiestej smernice dôvodná.

B – O porušení ?lánku 18 šiestej smernice

1. Hlavné tvrdenia účastníkov konania

51. V tomto žalobnom dôvode Komisia tvrdí, že nariadenie o DPH je v rozpore s ?lánkom 18 ods. 1 písm. a) tým, že poskytuje právo na odpo?et dane zaplatenej na vstupe bez toho, aby toto právo bolo viazané na skuto?nos?, že platiteľ dane má faktúru, ktorá bola vystavená podľa ?lánku 22 ods. 3.

52. Na základe rozsudku Komisia/Holandsko Komisia uvádza, že pokia? neexistuje ?iadna dodávka tovaru alebo služieb medzi platiteľmi dane, a preto nemohla byť vystavená ?iadna faktúra alebo ?iadny iný zodpovedajúci dokument, tak priznanie práva na odpo?et dane zaplatenej na vstupe porušuje aj ?lánok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

53. Vláda Spojeného krá?ovstva súhlasí s týmto názorom v prípade, že Súdny dvor vyhovie

prvému žalobnému dôvodu Komisie. Ak by však Súdny dvor rozhodol, že v prípade, ako je tento, existuje právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, článok 18 šiestej smernice nemožno vykladať tak, že neexistencia faktúry bráni tomuto právu. Vláda Spojeného kráľovstva odkazuje v tejto súvislosti na svoje právo podľa článku 18 ods. 3 šiestej smernice, upraviť „podmienky a postup“ osobitného práva na odpočet.

2. Právne posúdenie

54. Vláda Spojeného kráľovstva nepoprela, že pokiaľ nie sú splnené podmienky pre poskytnutie práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe, je tým porušený aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice. Keďže predmetný mechanizmus odpočtu dane zaplatenej na vstupe nie je v súlade s článkom 17 šiestej smernice, je aj druhý žalobný dôvod dôvodný.

V – Návrh

55. Na základe uvedeného navrhujem, aby Súdny dvor:

1. určil, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si tým, že priznalo platiteľom dane právo na odpočet dane z pridanej hodnoty pri určitých dodávkach pohonných látok osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane, v rozpore s ustanoveniami článkov 17 a 18 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy ES;

2. zaviazal Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska nahradiť trovy konania.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES, L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

3 – Rozsudok z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko, C-338/98, Zb. s. I-8265, ďalej len „rozsudok Komisia/Holandsko“.

4 – K tomuto rozdeleniu pozri rozsudky z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Zb. s. I-5583, bod 30, ako aj Komisia/Holandsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 71.

5 – Rozsudok z 8. marca 1988, Intiem, 165/86, Zb. s. 1471.

6 – Porovnaj okrem iného rozsudok z 1. apríla 2004, Bockemühl, C-90/02, Zb. s. I-3303, bod 38.

7 – Porovnaj okrem iného rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19, a z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15.

8 – Porovnaj rozsudok z 29. apríla 2004 Faxworld, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 24.

9 – Porovnaj analogicky rozsudok Komisia/Holandsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 45 a 46.

10 – Rozsudok vo veci Intiem, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 14.

11 – Porovnaj rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 21.

12 – Porovnaj okrem iného rozsudky Faxworld, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 28;

Lennartz, už citovaný v poznámke pod ťiarou 11, body 8 a 14; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C?110/98 až C?147/98, Zb. s. I?1577, bod 47, a z 8. júna 2000, Breitsohl, C?400/98, Zb. s. I?4321, bod 34.

13 – Tamže, body 12, 14 a 16.

14 – Pozri rozsudok Komisia/Holandsko, už citovaný v poznámke pod ťiarou 3, body 52 a 53.

15 – Tamže, body 48 a 54.

16 – Tamže, body 55 a 56, rozsudok, ktorý predstavuje v porovnaní s inými rozsudkami Súdneho dvora k šiestej smernici skôr reštriktívny výklad. Pozri napríklad rozsudok Faxworld, už citovaný v poznámke pod ťiarou 8, bod 42; v tejto súvislosti porovnaj aj rozsudok z 20. februára 1997, DFDS, C?260/95, Zb. s. I?1005, bod 23, pod?a ktorého predstavuje „zoh?adnenie hospodárskej reality základné kritérium pre použitie spoločného systému dane z pridanej hodnoty“.

17 – Pozri bod 24 vyššie.

18 – Okrem iného rozsudky z 13. marca 1997, Komisia/Francúzsko, C?197/96, Zb. s. I?1489, body 14 a 15, zo 4. decembra 1997, Komisia/Taliansko, C?207/96, Zb. s. I?6869, bod 26, z 8. júla 1999, Komisia/Francúzsko, C?354/98, Zb. s. I?4927, bod 11 a z 18. januára 2001 Komisia/Taliansko, C?162/99, Zb. s. I?541, bod 22.

19 – Porovnaj okrem iného rozsudok z 30. mája 1991, Komisia/Nemecko, C?59/89, Zb. s. I?2607, bod 28.

20 – Porovnaj okrem iného rozsudky z 12. septembra 2002, Komisia/Francúzsko, C?152/00, Zb. s. I?6973, bod 15 a z 26. júna 2003, Komisia/Francúzsko, C?233/00, Zb. s. I?6625, bod 30.