

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 28. ledna 2010¹(1)

Spojené věci C-538/08 a C-333/09

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën

a

Oracle Nederland BV

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

[žádosti o rozhodnutí o předložené otázce podané Hoge Raad der Nederlanden a Gerechtshof Amsterdam (Nizozemsko)]

„DPH – čl. 11 odst. 4 druhé směrnice – čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice – Nárok na odpočet daní odvedené na vstupu – Vynětí podle vnitrostátních pravidel, která byla přijata před šestou směrnicí – Změna pravidel po vstupu šesté směrnice v platnost – Používání zboží a služeb pro soukromé potřeby osoby povinné k dani“

I – Úvod

1. Soudní dvůr je otázkami, které byly položeny v projednávaných spojených věcech, tázán na výklad 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(2), jakož i čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

2. Tyto otázky byly vzneseny během sporů, jejichž předmětem jsou v zásadě některé kategorie výdajů osob povinných k DPH, z nichž mají prospěch jejich zaměstnanci, pro které nizozemská právní úprava, který byla přijata předtím, než šestá směrnice vstoupila v platnost, řádně vylučuje nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

3. Článek 11 odst. 1 druhé směrnice stanovil:

„Pokud zboží a služby jsou použity pro účely jejího podniku, osoba povinná k dani je oprávněna si odpouštět 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. Článek 11 odst. 4 druhé směrnice upřesňoval:

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

5. Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmetem daně z přidané hodnoty je:

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

2. dovoz zboží.“

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 jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřetelno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpouštělná;

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zřetelno 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. Článek 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice uvádí:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpouštět od 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;

[...]

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 odpovíztelná 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.“

B – Vnitrostátní právo

8. Článek 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (nizozemský zákon z roku 1968 o dani z přidané hodnoty, 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 odpovízt od daně, která má být odvedena za dodání zboží a poskytování služeb.“

9. Článek 15 zákona o DPH stanoví:

„1. Daní odpovíztelnou 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 zákona o DPH stanoví:

„Odpovízt stanovený v čl. 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 [...], budou zcela nebo zčásti osvobozeny od daně.“

11. Podle článku 1 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (královská vyhláška o vynětí odpovízt DPH, dále jen „královská vyhláška z roku 1968“), ve znění platném ode dne 1. ledna 1969 do 31. prosince 1979, nebyl odpovízt uvedený v čl. 15 odst. 1 zákona o DPH povolen v případě a v rozsahu, ve kterém byly zboží a služby použity:

„1. [...]

a) pro účely reklamních dáreků nebo jiných pozorností osobám, které by v případě povinnosti odvést příslušnou daň z přidané hodnoty neměly nárok na úplný nebo přinejmenším podstatný odpovízt daně;

b) pro podávání jídla a pití zaměstnancům, ubytování, pro poskytování naturálních plnění, pro umožnění účasti na sportovních a oddychových aktivitách nebo pro poskytnutí možnosti individuálního dopravního prostředku nebo pro jiné osobní 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 této služby, vždy bez daně z přidané hodnoty.“

12. §lánek 2 královské vyhlášky z roku 1968 stanoví:

„Vyfakturoval-li podnikatel za plnění ve smyslu §l. 1 [odst. 1] bodu b) nebo c) úplatu, a je-li proto dlužena daň z přidané hodnoty, je odpot povolen poměrně k částce daně dlužné za toto plnění.“

13. §lánek 3 královské vyhlášky z roku 1968, ve znění platném do 31. prosince 1979, upesoval:

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

14. S účinností ode dne 1. ledna 1980 byla královská vyhláška z roku 1968 změněna a byl zaveden zvláštní režim pro podávání jídla a pití, přičemž ostatní ustanovení uvedené vyhlášky zůstala nezměněna.

15. Ode dne 1. ledna 1980, bylo podávání jídla a pití vyato z §l. 1 odst. 1 bodu c) královské vyhlášky z roku 1968. Její §lánek 3 byl přeřčován na §lánek 4 a byl vložen nový §lánek 3, který stanovil vynětí odpotu DPH na podávání jídla a pití. Částka stanovená v původním §lanku 3 (nyní 4) se zvýšila z 250 guldenů na 500 guldenů.

16. Nová ustanovení uvedené vyhlášky tudíž znějí následovně:

§lánek 3

„1. Jsou-li zboží a služby podnikatelem používány pro podávání jídla a pití jeho zaměstnancům a fakturuje-li za ně částku menší než podle odstavce 2, je odpot až do 6 % rozdílu mezi touto částkou a fakturovanou částkou vyloučen.“

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

§lánek 4

„1. Jestliže pořizovací nebo výrobní nebo vlastní náklady na veškerá plnění podle §l. 1 odst. 1 bod b) nebo c), která podnikatel v jednom účetním roce poskytl jedné a téže osobě a pokud část rozdílu uvedeného v §l. 3 odst. 1, která na tuto osobu povinnou k dani připadá, celkově bez daně z přidané hodnoty nepřesahují 500 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 jídla a pití zaměstnancům podnikatele došlo k vyloučení odpotu daně na základě §lanku 3.“

III – Spory v původním řízení a předběžné otázky

A – Věc C-538/08, X Holding

17. Společnost X Holding koupila v období ode dne 1. ledna 1997 do 31. prosince 1999 34

osobních automobilů od autorizovaných distributorů. Společnost si automobily po omezenou dobu ponechala a poté je znovu prodala.

18. Společnost X Holding plnila odečet DPH, která jí byla vyúčtována při nákupu vozidel. Společnost na základě přiznání odvedla DPH, již 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 odpočet 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 bylo v této věci provedeno, měl finanční inspektorát za to, že pouze čtyři z 34 automobilů byly pořízeny a používány v rámci společnosti pro ryze obchodní účely. Za těchto podmínek byl povolen odpočet DPH odvedené na vstupu týkající se pořízení těchto čtyř automobilů. Dodatečný výměr DPH byl tedy snížen a částka splatného DPH činila 856 605 NLG (388 710 eur).

21. Společnost X Holding podala proti tomuto rozhodnutí odvolání ke Gerechtshof Amsterdam. Ten rozhodl, že 30 automobilů, které jsou předmětem dodatečného výměru DPH, je používáno jak k obchodním, tak k soukromým účelům. Gerechtshof tedy potvrdil dodatečný výměr DPH.

22. Hoge Raad der Nederlanden, který rozhodoval o kasačním opravném prostředku podaném proti rozsudku Gerechtshof, uvedl, že podle čl. 11 odst. 4 druhé směrnice mohl členský stát vyloučit odpočet DPH pro určité 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 vyloučit z této úpravy určité zboží, jako například motorová vozidla, avšak nedovoľovalo z ní vyjmout všechno toto zboží, jestliže je používáno pro soukromé účely osoby povinné k dani. Přiznaná možnost se totiž týká pouze vynětí pro kategorie výdajů definovaných odkazem na povahu zboží nebo služby, a nikoli odkazem na použití, ke kterému je určeno, nebo na podmínky použití.

23. Hoge Raad dále poukázal na to, že omezení odpočtu stanovené v čl. 1 odst. 1 písm. c) královské vyhlášky z roku 1968 se vztahuje i na zboží a služby pro ostatní soukromé účely zaměstnanců a na vyplácení naturální mzdy. Toto omezení odpočtu není jako celek dostatečně určité a je příliš široce formulované, neboť se týká úpravy, která se vztahuje na veškeré zboží určené pro soukromou potřebu. Uvedené ustanovení však některé druhy zboží a služeb definuje přesněji. To platí zejména pro zboží a služby, které jsou využívány k poskytování individuálního dopravního prostředku. Z historie vzniku tohoto ustanovení vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce měl v případě zboží a služeb, jež jsou využívány k poskytování individuálních dopravních prostředků, každopádně na mysli i situace, kdy osoba povinná k dani poskytne svému zaměstnanci k dispozici osobní automobil určený (též) pro soukromou potřebu.

24. Hoge Raad tedy 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 člencích přiznané možnosti (ponechat) vynětí kategorie výdajů odpovídající výrazu ‚poskytnutí individuálního dopravního prostředku‘ z odpočtu daně z přidané hodnoty, 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 při pořízení určitého zboží a využití určitých služeb, které jsou využívány zčásti pro obchodní účely a zčásti pro soukromé účely, plně odečíst uhrazenou daň z přidané hodnoty, ale může ji odečíst pouze částečně v poměru daně z přidané hodnoty k přiznatelné části použití pro obchodní účely“

B – Věc C-33/09, *Oracle Nederland*

25. Společnost Oracle je celosvětovým dodavatelem databázových produktů pro podniky.

26. V květnu 2005 společnost Oracle poskytla za úplaty jídlo a pití svým zaměstnancům, za což uvedla ve svém daňovém přiznání částku DPH odvedené na vstupu ve výši 3 977 eur. Během stejného období využila služeb diskžokeje pro večírek svých zaměstnanců a pověřila makléře nalezením bytu pro jednoho ze svých zaměstnanců; částky DPH odvedené za tyto výdaje činily 850 eur a 380 eur. Konečně, Oracle rovněž nabídla těmto osobám jako reklamní dárek předplatné na golf, za který společnost ve svém daňovém přiznání za květen 2005 uvedla částku DPH 256 eur.

27. Spor mezi společností Oracle a Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi se týká DPH splatné na vstupu z výdajů uvedených v předchozím bodě, přičemž poslední uvedený se domnívá, že v souladu s ustanoveními zákona o DPH a vyhlášky z roku 1968 DPH odvedená na vstupu není odpočitatelná u kategorie výdajů, které jsou zde uvedeny.

28. Toto posouzení bylo společností Oracle napadeno u rechtbank d'Haarlem, který částečně žalobu vyhověl, pokud jde o výdaje spojené s předplatným na golf, „reklamními dárky“, které jsou nedostatečně určenými druhy výdajů, aby mohly omezit nárok na odpočet. Rechtbank d'Haarlem ve zbývajících částech žalobu zamítl.

29. Jak společnost Oracle, tak nizozemská daňová správa podaly proti rozsudku rechtbank d'Haarlem odvolání.

30. V tomto ohledu společnost Oracle zejména tvrdila, že příslušná ustanovení nizozemské právní úpravy, která vylučují nebo omezují nárok na odpočet DPH, kterou je zatíženo dotčené zboží nebo služby, nejsou v souladu s čl. 11 odst. 4 druhé směrnice a s čl. 6 odst. 2 a 6 šesté směrnice. Nizozemská daňová správa tvrdila, že vyloučení nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu vychází z vnitrostátního ustanovení, které bylo zavedeno před vstupem šesté směrnice v platnost, ale které stále platí v souladu s možností poskytnutou členským státem na základě čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

31. Za těchto okolností Gerechtshof te Amsterdam přerušil řízení 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 případech přiznané možnosti (ponechat) vyloučení odpočtu u kategorie výdajů popsanych jako výdaje:

- na „podávání jídla a pití zaměstnancům podnikatele“,
- na „reklamní dárky nebo jiné pozornosti osobám, které by neměly nárok na úplný nebo podstatný odpočet daně, která (by) jim byla vyfakturována“,
- na „zajištění ubytování pro zaměstnance podnikatele“,

– na „zábavu pro zaměstnance podnikatele“

splnil podmínku uvedení kategorie dostatečného množství 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 dát z obrátu, která byla zaplacená při pořízení určitého zboží a využití určitých služeb, v plném rozsahu odejít, protože za něj byla vyfakturována úplata včetně daně z obrátu, ale může provést odpout pouze poměrně do výše daně splatné za toto plnění?

3) V případě, že je v souvislosti s „podáváním jídla a pití“ splněna podmínka uvedení kategorie dostatečného množství zboží a služeb: brání čl. 17 odst. 6 šesté směrnice změně existujícího výňtí z odpout daně, jež má v zásadě omezit rozsah výňtí, přitom ale není možné vyloučit, že rozsah omezení odpout bude v ojedinělém případě a v jednom roce především díky paušální povaze pozměnné úpravy rozšířen?

IV – Řízení před Soudním dvorem

32. Podle článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie předložila řecká a nizozemská vláda, jakož i Komise Evropských společenství, svá písemná vyjádření ve věcech C-538/08 a C-33/09. Žalobkyně v původním řízení ve věci C-33/09 rovněž předložila písemné vyjádření v uvedené věci.

33. 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.

34. Čeři žalobkyně v původním řízení ve věci C-33/09, řecké a nizozemské vlády, jakož i Komise byly vyslechnuty na jednání, které se konalo dne 3. prosince 2009.

V – Právní analýza

35. Vzhledem k tomu, že první dvě otázky položené ve věci C-33/09 se ve svém znění neliší od věci C-538/08 kromě rozdílu ve zboží a službách dotčených v původním řízení, domnívám se, že je třeba je přezkoumat společně. Pouze třetí otázka položená ve věci C-33/09 si zaslouží samostatné přezkoumání.

A – K prvním otázkám položeným v obou věcech

36. Prvními otázkami se předkládající soudy snaží zjistit, zda je třeba čl. 11 odst. 4 druhé směrnice a čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice vykládat takovým způsobem, že povoluje členskému státu vyloučit z nároku na odpout DPH odvedené na vstupu různé kategorie zboží a služeb vyjmenované v jeho vnitrostátní právní úpravě, použitelné před vstupem šesté směrnice v platnost, a to s ohledem na znění uvedených kategorií.

37. Nejprve je třeba připomenout, že zásada nároku na odpout DPH, tak jak je výslovně a přesně uvedena v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, je nicméně zmírněna odchýlným ustanovením obsaženým v druhém pododstavci čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Podle tohoto ustanovení mohou členské státy zachovat své právní předpisy ohledně vyloučení nároku na odpout daně, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada nepřijme ustanovení stanovená v tomto článku(3).

38. Avšak 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 odpočet DPH až do doby, než zákonodárce Společenství zavede režim Společenství upravující výňtí, a uskuteční tím postupnou harmonizaci vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH. Právo Společenství tedy k tomuto dni neobsahuje žádné ustanovení, které by vyjmenovávalo výdaje, které jsou vyňaty z práva na odpočet DPH(4).

39. Jinými slovy, čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice obsahuje ustanovení o „statu quo“, které stanoví, že zůstanou zachována vnitrostátní vyloučení nároku na odpočet DPH, která se uplatňovala před vstupem šesté směrnice v platnost(5).

40. Nicméně Soudní dvůr rovněž upřesnil, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice předpokládá, že výňtí, která členské státy mohou zachovat podle tohoto ustanovení, byla legální podle druhé směrnice, která předcházela šesté směrnici(6).

41. Přitom čl. 11 odst. 1 druhé směrnice sice stanovil nárok na odpočet, avšak jeho odstavec 4 umožňoval členským státům vyjmout z režimu odpočtu určité zboží a služby, zejména ty, které mohou být výlučně nebo částečně používány pro soukromé potřeby osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců(7).

42. V tomto kontextu se předkládající soudy ptají, zda nizozemská právní úprava, která existovala před vstupem v platnost šesté směrnice (tedy před 1. lednem 1978), dostatečně přesně definuje určité zboží a služby, které jsou vyňaty z nároku na odpočet DPH.

43. Přestože v zásadě Soudnímu dvoru nepřísluší v rámci předběžné otázky vykládat vnitrostátní legislativu, aby určil, zda v okamžiku vstupu v platnost šesté směrnice byl její obsah v souladu s uvedenou směrnicí a druhou směrnicí, Soudní dvůr může v rámci spolupráce s vnitrostátními soudy poskytnout předkládajícímu soudu všechny poznatky, které považuje za nezbytné, aby mu poskytl užitečnou odpověď(8).

44. V projednávané věci je třeba upřesnit, co se rozumí *určitým* zbožím a službami ve smyslu čl. 11 odst. 4 druhé směrnice a ve smyslu judikatury.

45. V tomto ohledu ve výše uvedeném rozsudku Royscot Soudní dvůr připustil, že Spojené království právem využilo povolení vyplývající z čl. 11 odst. 4 druhé směrnice, když vyňalo z nároku na odpočet určité zboží, jako jsou automobily, přestože dotčené výdaje nejsou přísně provozními výdaji(9).

46. Soudní dvůr zhodnotil povahu zboží (nebo služeb), aby určil výdaje, které jsou vyňaty z nároku na odpočet stanoveného v čl. 11 odst. 4 druhé směrnice, a vyloučil z tohoto ověření kritérium použití uvedeného zboží (nebo služeb), to znamená podle toho, zda je možné je využít k profesním nebo soukromým účelům.

47. Výkladu ve výše uvedeném rozsudku Royscot se Soudní dvůr v podstatě přidržel v rozsudku Uudenkaupungin kaupunki(10). V posledně uvedeném rozsudku totiž výslovně odvodil z bodů 21 až 25 výše uvedeného rozsudku Royscot – připomínám, že se týká výkladu čl. 11 odst. 4 druhé směrnice – že analýza vzniku čl. 17 odst. 6 šesté směrnice ukazuje, že možnost poskytnutá členským státům druhým pododstavcem tohoto ustanovení se použije pouze „na zachování vynětí odpot daní, pokud jde o kategorie výdajů definovaných odkazem *na povahu nabytého zboží nebo služby*, a nikoliv odkazem na použití, ke kterému je určeno, nebo na podmínky tohoto použití“(11).

48. Otázka, zda definice dotčeného zboží nebo služeb odkazem na jejich povahu vylučuje další kritéria, byla vznesena v písemných vyjádřeních Komise, a při jednání nizozemskou a řeckou vládou. Tyto zúčastněné strany totiž uvedly, že v bodě 28 výše uvedeného rozsudku PARAT Automotive Cabrio Soudní dvůr uznal, že vynětí nároku na odpot DPH může rovněž být odvodněno odkazem na cíl, to znamená na účel dotčeného zboží a služeb, což je zjištění, které představuje určitý vývoj oproti výše citované judikatuře Uudenkaupungin kaupunki. Podle těchto zúčastněných stran by přínos výše uvedeného rozsudku PARAT Automotive Cabrio má ve věci v povodním řízení C-33/09 za následek, že vyloučení nároku na odpot DPH stanovené pro kategorii reklamních dárků, upravenou nizozemskou právní úpravou, může být odvodněné.

49. Domnívám se, že Komise a nizozemská a řecká vláda se snaží z bodu 28 výše uvedeného rozsudku PARAT Automotive Cabrio vyvodit důsledky, které přesahují skutečný obsah tohoto rozsudku. Z výše uvedených důvodů se totiž domnívám, že tento rozsudek nemůže být vykládán ve smyslu, který uvádí Komise a nizozemská a řecká vláda v projednávaných věcech.

50. Připomínám, že v bodě 28 výše uvedeného rozsudku PARAT Automotive Cabrio Soudní dvůr, který rozhodoval o otázce týkající se čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice, uvedl, že toto ustanovení „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 předmětu*“(12).

51. Už při pohledu na jeho znění podotýkám, že na rozdíl od toho, co uvedla Komise ve svém písemném vyjádření, ale jak to připustila na jednání na základě konkrétní otázky na toto téma ze strany Soudního dvora, výraz „předmět“ neodkazuje na „zboží“, ale na výdaj spojený s pořízením zboží. To vyplývá z četby verze rozsudku v jednacím jazyce a například v jazyce francouzském a italském(13). Tento výklad vyplývá rovněž z bodu 27 výše uvedeného rozsudku PARAT Automotive Cabrio, který odkazuje na seznam výdajů vyjmenovaných v čl. 17 odst. 6 prvním pododstavci šesté směrnice, jež musí podle tohoto ustanovení být za všech okolností vyloučeny z nároku na odpot DPH odvedené na vstupu, a to zejména výdaje na luxusní výrobky, na zábavu nebo reprezentaci. Tyto dva posledně uvedené druhy výdajů jsou jasně vymezeny svým předmětem. To vysvětluje odkaz na předmět výdajů uvedený v bodě 28 téhož rozsudku.

52. Nezávisle na tomto upřesnění a zásadněji se s ohledem na kontext, v němž se nachází bod 28 výše uvedeného rozsudku PARAT Automotive Cabrio, a na vztah mezi čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a čl. 11 odst. 4 druhé směrnice přikláním k myšlence, že pojem „předmět“ nemůže být vykládán jako vyjádření vůle Soudního dvora připojit ke kritériím definice určitého zboží nebo služeb uvedených v čl. 11 odst. 4 druhé směrnice s odkazem na jejich povahu kritérium založené na předmětu (ve smyslu účelu) zboží nebo služeb, či dokonce výdajů spojených s pořízením zboží nebo využitím služeb.

53. Je totiž nejprve třeba připomenout, že ve výše uvedeném rozsudku PARAT Automotive Cabrio se Soudní dvůr především zabýval otázkou, zda vnitrostátní opatření, které mělo obecnou povahu a které bylo přijato před přistoupením Maarské republiky k Evropské unii a které

omezovalo nárok na úplný odpot DPH odvedené na vstupu týkající se každého pořízení zboží, které bylo financováno dotací pocházející z veřejných zdrojů, bylo v souladu s článkem 17 šesté směrnice. Vzhledem k obecnému charakteru vnitrostátního opatření, které se týkalo všech druhů zboží, logicky nevznikla otázka, jako je tomu ve věcech v původním řízení, zda kategorie zboží nebo služeb upravená vnitrostátní právní úpravou byla dostatečně definována.

54. Dále je třeba upesnit, že bod 28 výše uvedeného rozsudku PARAT Automotive Cabrio vykládá pouze čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice a nechává nedotčenou otázku výkladu výrazu „určité zboží nebo služby“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 druhé směrnice.

55. Toto posouzení je podle mého názoru potvrzeno v bodě 29 téhož rozsudku, který připomíná, že historicky „zákonodárce Společenství povoluje výjimky z režimu odpot pouze u některého zboží nebo služeb, a nikoliv obecné výjimky z takového režimu“.

56. Jak už jsem totiž zdůraznil v bodech 40 a 41 tohoto stanoviska, vnitrostátní právní úprava, jako je vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví vynětí z práva na odpot DPH a která byla přijata před šestou směrnicí, musí, aby byla přípustná, nejen spadat do čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce, ale musí také být v souladu s druhou směrnicí, zejména s jejím čl. 11 odst. 4, který byl použitelný v okamžiku přijetí uvedené právní úpravy.

57. Z toho podle mého názoru plyne, že body 28 a 29 výše uvedeného rozsudku PARAT Automotive Cabrio pouze znamenají, že i když čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice povoluje členským státům vyjmout z nároku na odpot DPH odvedené na vstupu výdaje definované vzhledem k jejich povaze a jejich předemtu, nezprostí je povinnosti vyplývající přímo nebo nepřímo z čl. 11 odst. 4 druhé směrnice dostatečně upesnit povahu zboží nebo služeb, kterých se tyto výdaje týkají, aby nebyl příliš rozšířen rozsah ustanovení o výjimce z režimu nároku na odpot(14).

58. Tudíž v souladu s judikaturou Uudenkaupungin kaupunki je třeba ve věcech v původním řízení přezkoumat, zda kategorie výdajů vyatých z odpotu DPH odvedené na vstupu dotčenou právní úpravou jsou definovány dostatečně přesně, to znamená, zda byly vymezeny odkazem na povahu pořízeného zboží nebo poskytých služeb.

59. Obecně uvádím, že královská vyhláška z roku 1968 se týká, kromě specifických kategorií, u nichž vylučuje nárok na odpot, rovněž zboží a služeb, které jsou užívány s cílem jakéhokoliv soukromého použití zaměstnanci podniku. Takto formulováno by se takové vynětí zdálo být založeno na soukromém použití zboží nebo služeb spíše než na jejich povaze, a z toho důvodu by nesplňovalo požadavky čl. 11 odst. 4 druhé směrnice, tak jak jej vyložil Soudní dvůr.

60. Avšak jak poznamenává řecká vláda ve svém písemném vyjádření, věci v původním řízení se netýkají zboží nebo služeb, které patří do této obecné kategorie, ale zboží nebo služeb, které jsou užívány osobou povinnou k dani pro více ohraničené potřeby jejich zaměstnanců, upesněné v dalších kategoriích vyjmenovaných v královské vyhlášce z roku 1968.

61. Je tedy třeba přezkoumat, zda mají tyto kategorie s ohledem na požadavky čl. 11 odst. 4 druhé směrnice dostatečně přesný charakter.

62. Pokud jde o věc C-538/08, dotčenou kategorií je kategorie uvedená v čl. 1 odst. 1 písm. c) královské vyhlášky z roku 1968, která se týká zboží nebo služeb používaných zaměstnavatelem s cílem poskytnout svým zaměstnancům „individuální dopravní prostředek“.

63. Podle předkládajícího soudu z historie vzniku tohoto ustanovení jasně vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce měl v úmyslu zahrnout jak zboží a služby, jež jsou využívány k

poskytování individuálního dopravního prostředku, tak poskytnutí osobního automobilu osobou povinnou k dani svému zaměstnanci.

64. Je možné uvést, že tato kategorie je ve dvou ohledech širší než ta, která byla přezkoumána Soudním dvorem ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Royscot, kde bylo rozhodnuto, že vyloučení nároku na odpočet DPH dlužné za nákup automobilu je v souladu s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Jednak kategorie stanovená čl. 1 odst. 1 písm. c) královské vyhlášky z roku 1968 zahrnuje zboží nebo služby, které byly využity pro dodání individuálního dopravního prostředku. Jednak tato kategorie není omezena na osobní automobily, ale může rovněž zahrnovat, jak to předkládající soud uvedl, poskytnutí automobilu pro dopravu zaměstnanců osoby povinné k dani z jejich místa bydliště na jejich místo výkonu práce.

65. To však neznamena, že dotčená kategorie je definována příliš obecně.

66. Zprv není tmm pochyb o tom, že tato kategorie může vést k vntí všeho nebo tmm všeho zboží nebo služeb z nároku na odpočet, a zbavit tak režim zavedený čl. 17 odst. 2 šesté směrnice jeho podstaty(15).

67. Zadruhé tím, že zahrnuje samotné poskytnutí automobilu pro individuální dopravu zaměstnanců osoby povinné k dani, uvedená kategorie je nepochybně dostatečně přesným označením zboží, kterého se týkají sporné výdaje ve věci v přvodním řízení, která, jak je třeba připomenout, se týká vyloučení nároku na odpočet DPH odvedené při nákupu automobilu osobou povinnou k dani, jež jsou zčásti určeny k soukromému užívání jejími zaměstnanci.

68. Pokud jde o kategorie dotčené ve věci C-33/09, domnívám se, že kategorie týkající se „podávání jídla a pití zaměstnancům osoby povinné k dani“, jakož i kategorie vztahující se na „zajištění ubytování pro zaměstnance osoby povinné k dani“ dostatečně odpovídají požadavkům čl. 11 odst. 4 druhé směrnice.

69. Jednak na rozdíl od toho, co navrhovala žalobkyně v přvodním řízení v téže věci ohledně kategorie podávání jídla a pití, se nedomnívám, že zboží nebo služby, kterých se tato kategorie týká, musí být individualizovány nebo taxativně vypočteny. Vzhledem k informacím, které poskytl předkládající soud, je zřejmé, že v této kategorii jsou potraviny, jakož i zboží a služby sloužící k výrobě a přípravě jídla a pití. Tato kategorie zboží nebo služeb se mi tedy jeví jako dostatečně identifikovatelná a implicitně vymezená svou povahou.

70. Krom toho poznamenávám, že ve výše uvedeném rozsudku Danfoss a AstraZeneca Soudní dvůr nerozhodl, že je zásadně nepřipustné, aby se vyloučení nároku na odpočet DPH zatěžující nákupy a podobné operace týkající se „stravy majitele a zaměstnanců podniku“ opíralo o přesnost ustanovení o výjimce obsaženého v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

71. A dále souhlasím s posouzením provedeným předkládajícím soudem ohledně kategorie týkající se „zajištění ubytování pro zaměstnance osoby povinné k dani“, která zahrnuje, jak to uvedl předkládající soud, poskytnutí zaměstnancům ubytování jako takového, ale rovněž poplatky za využití agentury nebo zprostředkování, které umožnilo takové poskytnutí. Opět se zde podle mého názoru jedná o kategorii dostatečně určenou implicitně odkazem na povahu dotčeného zboží a služeb.

72. Naproti tomu mám vážné pochybnosti o tom, zda jsou dostatečně vymezeny obě další sporné kategorie, a to kategorie týkající se „nabídky zábavy pro zaměstnance [osoby povinné k dani]“ stanovené v čl. 1 odst. 1 písm. c) královské vyhlášky z roku 1968, jakož i kategorie týkající se „reklamních dáreků nebo jiných pozorností osobám, které by v případě povinnosti odvést příslušnou daň z přidané hodnoty neměly nárok na úplný nebo přinejmenším podstatný odpočet

dan?“ stanovené v ?l. 1 odst. 1 písm. b) uvedené královské vyhlášky.

73. Tyto kategorie jsou totiž definovány svým p?edm?tem, tedy svým ú?elem, aniž by navíc povaha doty?ného zboží nebo služeb byla nebo mohla být objektiv?, by? jen obecn?, vymezena. Konkrétn? na rozdíl od postoje nizozemské vlády, který zaujala v písemném vyjád?ení, neexistuje žádná indicie, která by umožnila tvrdit, že kategorie reklamních dárk? je omezena na luxusní p?edm?ty. Naopak se toto tvrzení zdá být vyvráceno ?l. 1 odst. 2 královské vyhlášky z roku 1968, která up?es?uje, že „reklamními dárky“ nebo „dalšími pozornostmi“ je t?eba rozum?t „všechna pln?ní, která podnikatel poskytuje v souvislosti se svými obchodními kontakty, nebo na základ? št?drosti ve prosp?ch jiných“.

74. Vzhledem k p?edchozím úvahám se domnívám, že ?l. 11 odst. 4 druhé sm?rnice a ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že ?lenský stát, který využil v t?chto ?láncích p?iznané možnosti vylou?it odp?et u kategorií výdaj? popsanych jako výdaje:

- na „poskytnutí individuálního dopravního prost?edku zam?stnanc?m“,
- na „podávání jídla a pití zam?stnanc?m“,
- na „zajišt?ní ubytování pro zam?stnance“,

splnil podmínku uvedení kategorie dostate?n? ur?itého zboží nebo služeb vymezené odkazem, i když implicitním, na povahu uvedeného zboží nebo služeb.

Tato podmínka naopak není spln?na, vylou?í-li ?lenský stát nárok na odp?et DPH odvedené na vstupu u kategorií výdaj? odpovídající:

- „nabídce zábavy pro zam?stnance“,
- „[nabídce] reklamních dárk? nebo jiných pozorností osobám [...], které nemají nárok na úplný nebo podstatný odp?et dan?, která (by) jim byla vyfakturována“.

B – *Ke druhým otázkám položeným v obou v?cech*

75. P?edkládající soudy se svými druhými p?edb?žnými otázkami, které zn?jí stejn?, v podstat? ptají, zda za p?edpokladu, že vyn?tí z nároku na odp?et DPH v plném rozsahu je pro jednu nebo více kategorií výdaj? p?ezkoumaných v rámci odpov?di na první p?edb?žné otázky povoleno, musí být ustanovení šesté sm?rnice o DPH vykládána v tom smyslu, že brání ?áste?nému vylou?ení nároku na odp?et DPH, tak jak vyplývá z vnitrostátní úpravy, která byla p?ijata p?ed vstupem šesté sm?rnice v platnost.

76. Vzhledem jednak k obecné povaze možnosti poskytnuté ?lenským stát?m ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice, která jim umož?uje zachovat veškerá vylou?ení nároku na odp?et stanovená jejich vnitrostátní právní úpravou p?ed vstupem šesté sm?rnice v platnost, a jednak k zásad? *a maiore ad minus* podle mého názoru nic nebrání tomu, aby ?lenský stát mohl omezit rozsah vylou?ení nároku na odp?et DPH, jakmile je takové vyn?tí p?ijato.

77. Taková možnost se mi zdá být v souladu s duchem šesté směrnice. Jestliže Soudní dvůr připustil, že čl. 17 šesté směrnice nebrání tomu, aby členský stát snížil rozsah nebo povinnost vynětí, která existovala *po vstupu šesté směrnice v platnost*, nebo jejich zrušení je cílem čl. 28 odst. 4 uvedené směrnice(16), je logické z toho vyvodit, že ustanovení šesté směrnice, a to zejména čl. 17 odst. 2, tím spíše nebrání tomu, aby *před vstupem této směrnice v platnost* byla přijata vnitrostátní právní úprava, která stanoví *časové* vyloučení nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.

78. Domnívám se tedy, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že povoluje členskému státu zachovat *časové* vyloučení nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu pro výdaje týkající se určitého zboží nebo služeb, zavedené vnitrostátní právní úpravou přijatou po vstupu šesté směrnice v platnost.

C – *Ke třetí otázce položené ve věci C-33/09*

79. Třetí otázka, kterou položil předkládající soud ve věci C-33/09, se týká pouze zvláštní situace *časového* vyloučení nároku na odpočet DPH kategorie výdajů týkajících se „podávání jídla a pití“ zaměstnancem osoby povinné k dani, stanovené v čl. 1 odst. 1 písm. c) královské vyhlášky z roku 1968.

80. Připomínám, že předkládající soud se touto otázkou ptá, zda čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že zakazuje členskému státu provést změnu *časového* vyloučení nároku na odpočet DPH týkající se kategorie výdajů spojených s „podáváním jídla a pití“, která má v zásadě omezit jeho rozsah, avšak není možné vyloučit, že v ojedinělém případě a v jednom roce může být rozsah povinnosti uvedeného vynětí rozšířen vzhledem k paušální povaze pozmeněné úpravy.

81. Je nesporné, že pokud jde o uvedenou kategorii, která se mi zdá dostatečně definována, jak jsem to uvedl výše při přezkumu prvních předložných otázek, královská vyhláška z roku 1968 byla změněna po vstupu šesté směrnice v platnost.

82. Je rovněž nesporné, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí a jak to rovněž připustila žalobkyně ve věci v předvodním řízení během jednání před Soudním dvorem, že změny, které nastaly v souvislosti s vyloučením nároku na odpočet DPH u výdajů týkajících se podávání jídla a pití, obecně omezily rozsah uvedeného ustanovení.

83. V souladu s judikaturou však takové omezení rozsahu vyloučení nároku na odpočet spadá do povinnosti výjimky stanovené čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, i kdyby i toto vynětí bylo přijato po vstupu šesté směrnice v platnost(17). Jak jsem už totiž uvedl, omezení rozsahu takové výjimky ze zásady nároku na odpočet DPH, upravené v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, je v souladu s cílem této směrnice.

84. Toto obecné posouzení se mi nezdá být vyvráceno možnostmi, kterou zmínil předkládající soud, ale o které je nesporné, že není relevantní ve věci v předvodním řízení, že nový režim *časového* vynětí typu předplatného, zavedený po vstupu šesté směrnice v platnost, může výjimečně vést k méně příznivému hospodářskému výsledku, než jaký existoval za předchozího režimu, z důvodů pravidel použití nového režimu.

85. V tomto ohledu připomínám, že jak podle předkládacího soudu, tak podle písemných vyjádření nizozemské vlády by taková situace mohla nastat pouze v případě, že osoba povinná k dani by nabízela jídlo a pití svým zaměstnancům, aniž by pítispívala na jejich přípravu nebo možnost jejich konzumace, přičemž by překročila hranici 500 NLG (přibližně 227 eur) na

zaměstnance během téhož účetního období.

86. Pouhá možnost, že takový případ nastane, podle mého názoru nevede k vyloučení použití výjimky stanovené čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, jestliže, jak to uvedl předkládající soud, zaměstná, která nastala po vstupu uvedené směrnice v platnost, je obecně pro osoby povinné k dani příznivější než režim, který platil před tímto datem. Existence, i kdyby byla zjištěna, takového izolovaného a výjimečného případu by neovlivnila zásadu, že zaměstná vnitrostátní právní úpravy, která byla přijata po vstupu šesté směrnice v platnost, omezila rozsah dříve existujících výjimek.

87. Naproti tomu se domnívám, jak správně upozornila Komise, že soud, v případě, že by rozhodoval o výjimečném a v současně době hypotetickém případě, by měl v souladu s povinnostmi, která mu plyne z práva Společenství, vyložit v co největším možném rozsahu ustanovení vnitrostátního práva ve světle znění a účelu šesté směrnice, aby bylo dosaženo účelu, který sleduje(18).

88. Domnívám se tudíž, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členskému státu, aby po vstupu uvedené směrnice v platnost provedl změnu ve vyloučení nároku na odpočet DPH u kategorie výdajů, jako jsou výdaje dotčené v původním sporu ve věci C-33/09, spojené s podáváním jídla a pití osobou povinnou k dani svým zaměstnancem, má-li tato změna v zásadě omezit rozsah tohoto vymezení, avšak není možné vyloučit, že v ojedinělém případě a v určitém roce, což není relevantní v sporu v původním řízení, může být rozsah uvedeného vymezení rozšířen vzhledem k paušální povaze pozmeněné úpravy.

VI – Závěry

89. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji odpovědět na předložené otázky položené Hoge Raad der Nederlanden a Gerechtshof Amsterdam následovně:

„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 obrátu – 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který využil v těchto článcích přiznané možnosti vyloučit odpočet u kategorií výdajů popsaných jako výdaje:

- na „poskytnutí individuálního dopravního prostředku zaměstnancem“,
- na „podávání jídla a pití zaměstnancem“,
- na „zajištění ubytování pro zaměstnance“,

splnil podmínku uvedení kategorie dostatečně určitého zboží nebo služeb vymezené odkazem, i když implicitním, na povahu uvedeného zboží nebo služeb.

Tato podmínka naopak není splněna, vyloučí-li členský stát nárok na odpočet DPH odvedeného na vstupu u kategorií výdajů odpovídajících:

- „nabídce sportu a zábavy pro zaměstnance“,
- „[nabídce] reklamních dáreků nebo jiných pozorností osobám [...], které nemají nárok na úplný nebo podstatný odpočet daní, která (by) jim byla vyfakturována“.

2) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že povoluje členskému

státu zachovat?né vylou?ení nároku na odpo?et DPH odvedené na vstupu pro výdaje týkající se ur?itého zboží nebo služeb, zavedené vnitrostátní právní úpravou p?ijatou po vstupu šesté sm?rnice v platnost.

3) ?lánek 17 odst. 6 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že umož?uje ?lenskému státu, aby po vstupu uvedené sm?rnice v platnost provedl zm?nu ve vylou?ení nároku na odpo?et DPH u kategorie výdaj?, jako jsou výdaje dot?ené v p?vodním sporu ve v?ci C?33/09, spojené s podáváním jídla a pití osobou povinnou k dani svým zam?stnanc?m, má-li tato zm?na v zásad? omezit rozsah tohoto vyn?tí, avšak není možné vylou?it, že v ojedin?lém p?ípad? a v ur?itém roce, což není relevantní v sporu v p?vodním ?ízení, m?že být rozsah uvedeného vyn?tí rozší?en vzhledem k paušální povaze pozm?n?né úpravy.“

1 – P?vodní jazyk: francouzština.

2 – Ú?. v?st. 71, s. 1303. Tato sm?rnice byla zrušena s ú?inností ke dni 1. ledna 1978 šestou sm?rníí Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá sm?rnice“).

3 – Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C-409/99, Recueil, s. I?81, body 43 a 44); ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, Sb. rozh. s. I?9549, body 27 a 28), jakož i ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Sb. rozh. s. I?3459, body 17 a 21) a Puffer (C-460/07, Sb. rozh. s. I?3251, bod 83).

4 – Viz zejména rozsudky ze dne 14. ?ervna 2001, Komise v. Francie (C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 20), a výše uvedený rozsudek Danfoss a AstraZeneca (bod 29).

5 – Viz zejména v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Danfoss a AstraZeneca (bod 30) a rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Magoora (C-414/07, Sb. rozh. s. I?10921, bod 35).

6 – Viz rozsudek ze dne 5. ?íjna 1999, Royscot a další (C-305/97, Recueil, s. I-6671, bod 21).

7 – Viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Royscot (bod 22) a PARAT Automotive Cabrio (bod 29).

8 – Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Magoora (body 32 a 33).

9 – Viz výše uvedený rozsudek Royscot (body 23 a 25). Viz zejména rozsudek ze dne 14. ?ervence 2005, Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 34).

10 – Rozsudek ze dne 30. b?ezna 2006 (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039).

11 – Tamtéž (bod 49) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

12 – Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

13 – Italská verze je v tomto ohledu obzvláš? jasná: „[...] a qualunque spesa legata all’acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto“.

14 – Pro zakládající ?lenské státy Evropského spole?enství a pro ty, které p?istoupily p?ed 1. lednem 1978 a které p?ijaly svou právní úpravu o vyn?tí z práva na odpo?et DPH, zatímco druhá sm?rnice byla stále v platnosti, je její ?l. 11 odst. 4 stále relevantní. Naproti tomu pro ?lenské státy, které p?istoupily po zrušení druhé sm?rnice šestou sm?rníí, použití kritéria „ur?ité zboží a služby“ je pouze nep?ímé nebo jinými slovy zapracováno do podmínek použití ?l. 17 odst. 6 šesté

směrnice.

15 – Viz v tomto ohledu zejména výše uvedené rozsudky Royscot (bod 24) a Charles a Charles Tijmens (bod 33).

16 – Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie (body 21 a 22); rozsudek ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 45), jakož i výše uvedené rozsudky Danfoss a AstraZeneca (bod 32) a Magoora (bod 36).

17 – Výše uvedené rozsudky Komise v. Francie (bod 22); Danfoss a AstraZeneca (bod 32); Magoora (bod 36) a Puffer (bod 85).

18 – Viz k této povinnosti zejména výše uvedený rozsudek Magoora (bod 44 a citovaná judikatura).