

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 8. prosince 2011(1)

Věc C-594/10

T. G. van Laarhoven

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Dať z přidané hodnoty – Šestá směrnice – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Omezení – Starší vnitrostátní právní úprava, která je přechodně nadále přípustná? Změna stávajícího omezení, která rozšiřuje jeho rozsah co do částky? Osobní motorové vozidlo používané jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely? Zdanění využívání pro soukromé účely“

I – Úvod

1. Nárok na odpověď daně nelze v zásadě omezit. Šestá směrnice o dani z přidané hodnoty(2) a směrnice o systému daně z přidané hodnoty(3), která po ní následovala, však nadále připouští starší vnitrostátní právní předpisy, které omezují nárok na odpověď daně, pokud dotčený právní předpis platil již v okamžiku vstupu šesté směrnice o dani z přidané hodnoty v platnost. Jak je tomu však v případě pozdějších změn takového právního předpisu, který nárok na odpověď daně ještě dále omezuje, a to pouze co se týče částky? Toto je otázka, která byla v podstatě v projednávaném případě položena Soudnímu dvoru. V této souvislosti je však třeba rovněž objasnit, zda nizozemskou právní úpravu, z níž vychází tento případ, je třeba posoudit skutečně podle unijních právních předpisů o odpovědi daně, nebo případně podle unijních právních předpisů o zdanění využívání pro soukromé účely. Tato právní úprava totiž připouští, aby byl okamžitý a úplný odpověď daně proveden v případě používání osobního motorového vozidla jak pro podnikatelské, tak pro soukromé účely, a stanoví rovněž paušální dodatečné zdanění pouze v souvislosti s používáním pro soukromé účely.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

2. Článek 6 šesté směrnice, nadepsaný „Poskytování služeb“, ve výše uvedených stanoví:

„2) 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 zejména k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti

odpožitelná;

[...]

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

3. Hlava VIII šesté směrnice, nadepsaná „Základ dan“, obsahuje ?lánek 11, který obsahuje následující relevantní ustanovení:

„A. V tuzemsku

1) Základem dan? je:

[...]

c) p?i poskytování služeb uvedených v ?l. 6 odst. 2 výše výdaj? na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani;

[...]“

4. Zn?ní ?látku 17 šesté směrnice ve zn?ní vyplývajícím z jejího ?l. 28f bodu 1, nadepsaného „Vznik a rozsah nároku na odpo?et dan?“, je následující (vý?atek):

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a) da? z p?idané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani;

[...]

6. Nejpozd?ji do ?ty? let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomysln? na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpo?íst od dan? z p?idané hodnoty. Da? z p?idané hodnoty nebude za žádných okolností odpožitelná z výdaj?, které nejsou p?ísn? provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou ?lenské státy zachovat veškerá vyn?tí obsažená ve svých vnitrostátních p?edpisech v dob? vstupu této směrnice v platnost.

[...]“

5. ?lánek 20 šesté směrnice, nadepsaný „Oprava odpo?t?“, stanoví:

„1. P?vodní odpo?et se opraví postupy stanovenými ?lenskými státy, zejména

a) je-li odpo?et dan? vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok;

b) jestliže se od odevzdání da?ového p?iznání zm?nily okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpo?tu, zejména byly-li zrušeny n?které koup? nebo byla-li získána n?která snížení ceny; oprava se však neprovede u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, ani p?i zni?ení, ztrát? ?i krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy nebo potvrzeny, ani p?i použití prost?edk? na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzork? blíže ur?ených v ?l. 5 odst. 6. ?lenské státy mohou nicmén? vyžadovat opravu u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, a u krádeží.

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let v etn roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny dané uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpot dan v následujících letech a nárokem na odpot dan za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

Odchylně od předchozího pododstavce mohou členské státy provádět opravu na základě období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

[...]

B – Nizozemské právo

6. Podle údajů předkládajícího soudu si Nizozemsko zachovalo v rámci provedení šesté směrnice právní úpravu, která omezuje odpot dan ohledně osobních motorových vozidel, která podnikatel používá nejen v rámci podnikání, nýbrž i soukromě⁽⁴⁾. Podle této právní úpravy je daň z přidané hodnoty, která je uložena na držbu, v etn pořízení, osobního motorového vozidla, nejprve odečtena tak, jako kdyby vozidlo bylo používáno pouze za účelem podnikání. Na konci každého roku se však provede dodatečné zdanění. Za tímto účelem se stanoví pevná procentní sazba paušální částky, která je považována v rámci výběru daně z příjmů za odvod za používání pro soukromé účely. Tato paušální částka představuje určitou procentní sazbu z katalogové ceny nebo hodnoty vozidla.

7. Tato právní úprava byla postupně předmětem různých změn, které podle předkládajícího soudu ve většině případů vedly k tomu, že se částka, kterou bylo možno konečně odpotíst, snížila.

8. Výše uvedená pevná procentní sazba byla několikrát změněna. Zatímco v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost činila 12 %, byla mezitím postupně zvýšena na 12,5 %, 13,5 % a 13 %. Od 1. ledna 1992 však platí opět 12 %. Kromě toho byla mezitím zvýšena výše částky odvodu, na niž byla tato pevná procentní sazba použita. Zatímco nejprve činila alespoň 20 % katalogové ceny vozidla, byla později v určitých případech, zejména pokud používání pro soukromé účely překročilo určitý počet kilometrů, zvýšena na 24 % a poté na 25 %. Od 1. ledna 2004 do rozhodného zdanovacího období byla výše částky odvodu – pokud roční používání pro soukromé účely nepřekročilo 500 km – alespoň 22 %. Rovněž kvalifikace dojíždění jako využívání pro podnikatelské a soukromé účely, která byla postupně měněna, mohla rovněž vést k tomu, že se výše částky odvodu v určitých obdobích zvýšila.

III – Skutkový stav a předběžné otázky

9. Pan van Laarhoven provozuje v Nizozemsku jako osoba samostatně výdělečně činná kancelář zabývající se daňovým poradenstvím. Do majetku jeho podniku náležela v roce 2006 postupně dvě osobní motorová vozidla, která využíval pro podnikatelské i soukromé účely. Ve svém přiznání k DPH za čtvrté čtvrtletí uvedl v souvislosti s tímto využíváním pro soukromé účely přesahujícím 500 km uskutečněných v roce 2006 částku 538 eur jako dlužnou daň z přidané hodnoty, poté však proti tomuto výměru podal námitku a požádal o navrácení této částky. Jelikož ani jeho stížnost, ani jeho žaloba v řízení v prvním stupni nebyly úspěšné, podal kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden. Uvádí mimo jiné, že dotčené nizozemské daňové právní předpisy jsou v rozporu s klauzulí „standstill“, která se nachází v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice.

10. Z tohoto důvodu předložil Hoge Raad Soudnímu dvoru k rozhodnutí následující otázky:

„1) Brání ?l. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté sm?rnice zm?nám právní úpravy omezující odpo?et dan?, jako je dot?ená právní úprava, kterou cht?l ?lenský stát využít možnosti stanovené v tomto ustanovení vylou?it odpo?et dan? pro n?které zboží a služby (nebo zachovat jeho vylou?ení), pokud ?ástka, u níž je možnost odpo?tu vylou?ena, se v d?sledku zm?n ve v?tšin? p?ípad? zvýšila, avšak základní myšlenka a systematika právní úpravy omezující odpo?et dan? z?stala nezm?n?na?

2) Má vnitrostátní soud v p?ípad? kladné odpov?di na první otázku povinnost nepoužít právní úpravu omezující odpo?et dan? v plném rozsahu, nebo sta?í nepoužít tuto právní úpravu v rozsahu, v n?mž tato právní úprava rozší?ila rozsah vylou?ení nebo omezení odpo?tu dan?, které existovaly v okamžiku vstupu šesté sm?rnice v platnost?“

11. ?ízení se ú?astnili T. G. van Laarhoven, nizozemská vláda, vláda Spojeného království a Evropská komise, p?i?emž vláda Spojeného království p?edložila pouze písemné vyjád?ení.

IV – Právní posouzení

A – Úvodní poznámky

12. Nárok na odpo?et dan?, jak je jasn? a jednozna?n? zakotven v ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice(5), p?edstavuje podle ustálené judikatury podstatnou sou?ást spole?ného systému dan? z p?ídané hodnoty(6). Jeho cílem je zcela osvobodit podniky od dan? z p?ídané hodnoty, kterou dluží ?i zaplatily za operace na vstupu(7) v rámci své hospodá?ské ?innosti, je p?ímo vykonatelný(8), a zaru?uje tak neutralitu této dan?(9). Nárok na odpo?et dan? tedy nem?že být v zásad? omezen(10).

13. Na nárok na odpo?et dan? se však vztahuje výjimka uvedená v ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice, zejména v druhém pododstavci(11). Podle tohoto ustanovení jsou ?lenské státy oprávn?ny zachovat své právní p?edpisy ohledn? vyn?tí nároku na odpo?et dan?, které existovaly v dob? vstupu šesté sm?rnice v platnost, dokud Rada nep?ijme pravidla uvedená v tomto ustanovení(12). Jelikož posledn? uvedené doposud nenastalo(13), mohly ?lenské státy zachovat všechny právní p?edpisy o vyn?tí z nároku na odpo?et dan?, které existovaly v rozhodném období(14).

14. Hoge Raad žádá Soudní dv?r o výklad tohoto ?l. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté sm?rnice v souvislosti s nizozemskou právní úpravou, která se týká režimu dan? z p?ídané hodnoty pro osobní motorová vozidla, která jsou používána jak pro podnikatelské, tak i soukromé ú?ely. Podle Hoge Raad vede tato právní úprava, která existovala již p?ed vstupem sm?rnice v platnost, k omezení nároku na odpo?et dan?. Jeho pochybnosti o slu?itelnosti této právní úpravy se šestou sm?rnicí vycházejí konkrétn? z toho, že právní úprava byla po vstupu sm?rnice v platnost opakovan? zm?n?na a možnost odpo?tu dan? tím byla ve zna?ném rozsahu ješt? více omezena.

15. Vzniká však otázka, zda je t?eba v nizozemské právní úprav? v?bec spat?ovat omezení nároku na odpo?et dan?, které by se m?lo posoudit podle ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice.

16. Nizozemská právní úprava totiž oprav?uje osobu povinnou k dani, na což odkazuje i Komise, skute?n? k tomu, aby provedla okamžitý a úplný odpo?et dan? na vstupu, která je uložena zejména na po?ízení osobního motorového vozidla, které má být používáno pro podnikatelské i soukromé ú?ely. Tato právní úprava je tak v souladu s ustálenou judikaturou, podle níž osoba povinná k dani m?že rovn?ž za?adit v plném rozsahu do majetku podniku investici, která slouží nejenom podnikatelské ?innosti osoby povinné k dani, nýbrž i k soukromému

úřelu(15), a v takovém případě je daň na vstupu dlužná v okamžiku získání tohoto předmětu podle článků 17 a 18 směrnice v zásadě úplná a okamžitě odpodátelná(16).

17. Předkládající soud má však za to, že nárok na odpodát daně je omezen tím, že nizozemská právní úprava stanoví zásuv odstupované dodatečné zdanění soukromého používání osobního motorového vozidla. V tomto ohledu je tak ke konci kalendářního roku vyměřena částka daně z předané hodnoty za používání pro soukromé účely tak, že se na paušální částku nákladů použije pevná procentní sazba, která představuje procentní sazbu z katalogové ceny nebo hodnoty vozidla.

18. Podle systému šesté směrnice však takové dodatečné zdanění soukromého používání nepředstavuje omezení nároku na odpodát daně ve smyslu čl. 17 odst. 6 směrnice, které by bylo přípustné pouze výjimečně a krom toho pouze přechodně. Takové pozdější vyměření daně z předané hodnoty za využívání zboží pro soukromé účely, které tvoří v plném rozsahu součást aktiv podniku, který byl oprávněn provést okamžitý a úplný odpodát daně, spíše odpovídá logice systému, který zavedla tato směrnice(17).

19. Směrnice totiž sama stanoví, že v takovém případě je povinnost zaplatit daň z předané hodnoty za využívání zboží v podniku pro soukromé účely v rozporu s právem na úplný a okamžitý odpodát daně(18). Za tímto účelem považuje čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) směrnice využívání pro soukromé účely za totožné se službami za poplatek, takže osoba povinná k dani podle čl. 11 části A odst. 1 písm. c) směrnice musí zaplatit daň z předané hodnoty za výdaje vynaložené na toto užívání(19).

20. Tentýž cíl má rovněž článek 20 šesté směrnice obsahující pravidla pro opravu převodního odpodātu daně, který se stejný jako ustanovení čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) směrnice použije v případech, v nichž je zboží využíváno souasně pro podnikatelské i soukromé účely, aťkoli jeho rozsah přsobnosti neodpovídá zcela rozsahu přsobnosti tohoto ustanovení(20).

21. Obě ustanovení směrnice mají na jedné straně zamezit tomu, aby osobě povinné dani, která využívá předmět, který tvoří součást aktiv jeho podniku, i k soukromým účelům, nevznikla na základě nejprve poskytnutého úplného odpodātu daně neoprávněná hospodářská výhoda vzhledem k konečnému spotřebiteli. Na druhé straně mají obě ustanovení zajistit vztah mezi odpodátem daně a výběrem daně z předané hodnoty(21).

22. Hoge Raad sice v předkládacím rozhodnutí odkazuje na skutečnost, že nizozemské právní předpisy o soukromém využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, nestanovily do 1. ledna 2007 daň v souvislosti s využíváním pro soukromé účely podle čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Bez ohledu na tuto skutečnost je však třeba konstatovat, že dotčená nizozemská právní úprava upravuje zdanění osobních motorových vozidel, která jsou používána k soukromým i podnikatelským účelům a která založila nárok na okamžitý a úplný odpodát daně. Aby mohly být předkládajícímu soudu poskytnuty užitečné údaje pro posouzení slučitelnosti této právní úpravy se šestou směrnicí, je třeba provést výklad čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a článku 20 šesté směrnice, nikoli čl. 17 odst. 6 této směrnice.

23. Pro případ, že by Soudní dvůr nesouhlasil s mým názorem, provedu dále podpůrný výklad čl. 17 odst. 6 směrnice, o který požádal Hoge Raad.

B – K výkladu čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a článku 20 šesté směrnice

24. Jak již bylo uvedeno, rozsah přsobnosti čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a článku 20 šesté směrnice se může podle judikatury překrývat. Tak je tomu zejména v případě, pokud zboží, které tvoří součást aktiv podniku, založilo nárok na okamžitý a úplný odpodát daně a

je následně využíváno nejenom pro podnikatelské, nýbrž i soukromé účely(22). Pokud je mi známo, nelze z dosavadní judikatury vyvodit, zda a za jakých okolností je třeba v takové situaci posoudit přednostně jedno z těchto dvou ustanovení směrnice.

25. Ze systematického hlediska je čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) směrnice pravděpodobně zvláštním ustanovením, neboť se týká pouze využívání pro soukromé, resp. jiné než podnikatelské účely, avšak nikoli využívání na účinnosti osvobozené od daně(23). Kromě toho vede použití tohoto ustanovení k tomu, že využívání pro soukromé účely představuje zdanitelné plnění ve smyslu čl. 17 odst. 2 směrnice(24). Tato fikce má za následek, že osoba povinná k dani je a zůstává oprávněna(25) provést odpout daně na veškeré zboží, které tvoří součást aktiv podniku, takže není třeba provést opravu podle článku 20 směrnice a kromě toho se jeví, že podmínky použití tohoto článku nejsou splněny. Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) směrnice nabízí mimoto flexibilnější použití než čl. 20 odst. 2 směrnice, který stanoví pouze roční opravu.

26. Nizozemská právní úprava týkající se zdanění používání osobního motorového vozidla pro soukromé účely, které je využíváno ke smíšeným účelům, sice představuje tím, že stanoví roční dodatečné zdanění, určitou paralelu s čl. 20 odst. 2 šesté směrnice, který rovněž stanoví roční opravu odpout. Německé státy však mohou podle rozsudku Wollny(26), rovněž v rámci zdanění využívání pro soukromé účely podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice, stanovit na základě prostoru pro uvážení, který jim náleží, že se pro účely stanovení základu daně použijí pravidla článku 20 o opravě odpout.

27. Pro přezkum v projednávaném případě však nemusí být otázka, která se týká přesného vztahu mezi čl. 6 odst. 2 prvním pododstavcem písm. a) šesté směrnice a článkem 20 této směrnice, vyerpávajícím způsobem zodpovězena. Naopak s ohledem na jejich společný cíl(27) a jejich stejný hospodářský účinek(28) postačí konstatovat, že obě ustanovení, stejně tak jako nárok na odpout daně samotný, mají v konečném důsledku zaručit neutralitu daňového zatížení(29). Ta je však zaručena teprve tehdy, pokud narovnání, které je na základě jednoho z těchto dvou ustanovení provedeno, ani nezaostává, ani nejde nad rámec toho, co odpovídá skutečnému využívání pro soukromé účely. Dodatečné uložení daně z předané hodnoty by mělo nastat v rozsahu, v němž by se osoba povinná k dani neoprávněně obohatila prostřednictvím využívání zboží pro soukromé účely, pro něž mohla provést úplný odpout daně(30).

28. S ohledem na čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) ve spojení s čl. 11 částí A odst. 1 písm. c) šesté směrnice Soudní dvůr sice jasně stanovil, že německé státy mají určitý prostor pro uvážení ohledně zásad pro určení dotčené výše výdajů, i když pojem „výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“ je jako takový pojmem unijního práva. Článek 20 odst. 1 a 4 šesté směrnice rovněž přiznává německým státům určitý prostor pro uvážení, když stanoví, že povodní odpout se opraví „postupy stanovenými německými státy“ a německé státy mohou za účelem provedení mimo jiné odstavce 2 stanovit výši daně, která bude zohledněna při opravě, jakož i umožnit administrativní zjednodušení.

29. I když tento prostor pro uvážení zajisté připouští v určité míře paušální metody výpočtu, musí být však zaručeno, že paušalizace splňuje v zásadě požadavky šesté směrnice v oblasti vyrovnání, které je třeba provést *a posteriori*. Paušální výpočet tedy nemůže být nepřiměřený ve vztahu ke skutečnému rozsahu využívání pro soukromé účely.

30. Pokud jde o právní úpravu dotčenou v projednávaném případě, jeví se toto přinejmenším jako sporné. Ve sporném daňovém roce 2006 bylo dodatečné zdanění stanoveno následovně: jednalo-li se o používání pro soukromé účely alespoň ve výši 500 km/rok, byla jako částka odvodu stanovena částka ve výši alespoň 22 % hodnoty motorového vozidla. Sazba daně, která byla použita na tuto částku odvodu, činila 12 %. Komise má za to, že takové paušalizování není

služitelné se směrnicí, jelikož skutečnost, že chybí další rozlišení v případě používání pro soukromé účely při více než 500 km/rok, nevylučuje ani neoprávněné obohacení osoby povinné k dani ani příliš vysoké zdanění osoby povinné k dani, které je způsobeno tím, že není zohledněna případná amortizace motorového vozidla.

31. Podle mého názoru přísluší předkládajícímu soudu, aby toto posoudil. Z předkládacího rozhodnutí totiž nelze jednoznačně vyvodit, zda byla částka odvodu v roce 2006 stanovena na základě katalogové ceny nebo na základě skutečné hodnoty motorového vozidla. Krom toho je v předkládacím rozhodnutí uvedena pro výpočet výše částky odvodu v roce 2006 procentní sazba alespoň 22 %, takže nelze vyloučit, že v závislosti na rozsahu používání pro soukromé účely vzniknou další rozdíly.

32. Pokud by Hoge Raad dospěl v předvodním řízení k závěru, že nizozemské právní předpisy dotčené v projednávaném případě vedly k příliš vysokému dodatečnému zdanění(31) skutečného používání osobního motorového vozidla pro soukromé účely, má vzhledem k přednosti unijního práva a své povinnosti chránit práva, která přiznává jednotlivcům unijní právo, povinnost nepoužít vnitrostátní právní úpravu v rozsahu, v němž jde nad rámec přiměřeného zdanění využívání pro soukromé účely(32).

33. Na otázku Hoge Raad je tedy třeba odpovědět, že čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a článek 20 šesté směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, která sice umožňuje provést okamžitý a úplný odpot daní jak v případě používání osobního motorového vozidla pro podnikatelské, tak i soukromé účely, avšak v souvislosti s používáním pro soukromé účely stanoví paušální dodatečné zdanění, které není v poměru ke skutečnému rozsahu používání pro soukromé účely. Setká-li se vnitrostátní soud s takovou právní úpravou a vedla-li tato právní úprava k příliš vysokému dodatečnému zdanění skutečného používání osobního motorového vozidla pro soukromé účely, má povinnost tuto právní úpravu nepoužít v rozsahu, v němž jde nad rámec přiměřeného zdanění používání pro soukromé účely.

C – *Podpírná: k první předložené otázce*

34. Pro případ, že by Soudní dvůr měl bez ohledu na skutečnost, že nizozemská právní úprava dotčená v projednávaném případě umožňuje provést okamžitý a úplný odpot daní a stanoví pouze dodatečné vyměření daní z předané hodnoty při využívání pro soukromé účely za to, že v souladu s formulací předložené otázky je třeba provést výklad čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, přezkoumám následně podpírné toto ustanovení. Za tímto účelem vycházím jako předkládající soud z domněnky – podle mého názoru nesprávné – že nizozemská právní úprava omezuje právo na odpot daní.

35. Jak již bylo uvedeno výše, členské státy mohly podle čl. 17 odst. 6 šesté směrnice zachovat právní předpisy o vyloučení odpotu daní, které existovaly v okamžiku vstupu směrnice v platnost(33).

36. Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že pouhá skutečnost, že konkrétní vnitrostátní právní předpis, který omezuje nárok na odpot daní, byl přijat po vstupu směrnice v platnost, neznamená, že by se na něj nemohla vztahovat výjimka uvedená v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. V případě takového právního předpisu, který je v podstatě totožný se starší právní úpravou nebo zmírňuje účinky této úpravy, je třeba naopak vycházet z toho, že spadá do výjimky uvedené v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice(34).

37. Vnitrostátní právní úprava naproti tomu nepředstavuje omezení nároku na odpot daní, které je přípustné podle čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice, a je v rozporu s čl. 17 odst. 2 této směrnice, pokud po vstupu šesté směrnice v platnost rozšíří rozsah existujících

výjimek, a vzdaluje se tak cíli této směrnice(35).

38. V této souvislosti Soudní dvůr v rozsudku Puffer(36) rozhodl, že právní úprava, která je založena na jiné základní myšlence, než je dřívější právo, a zavádí nový postup, nemůže být postavena na rovně s právními předpisy, které existovaly v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost.

39. Na rozdíl od názoru, který muž zjevně dospěla nizozemská vláda, se nemohu domnívat, že rozsudek Puffer je třeba vykládat v tom smyslu, že o změnu, na kterou se již nevztahuje výjimka uvedená v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice, se vždy jedná teprve tehdy, pokud je nová právní úprava založena na jiné základní myšlence a zavádí nový postup. V takovém případě se naopak jedná o jeden z možných případů, kdy vnitrostátní právní úprava rozšiřuje rozsah existujících výjimek, a vzdaluje se tak cíli této směrnice.

40. To potvrzuje zejména rozsudek Komise v. Francie(37), kterým byla zahájena judikatura týkající se nepřipustných rozšíření, a rozsudek X Holding(38), který byl vydán po rozsudku Puffer. V obou rozsudcích nehrála kritéria jiné základní myšlenky a nového postupu žádnou roli. Naopak ukazují, že samotné rozšíření existujícího omezení odpot daně pouze ohledně částky vede v zásadě k tomu, že se na právní úpravu již nevztahuje čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice.

41. Co se týče dotčené nizozemské právní úpravy, je třeba konstatovat, že již v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost stanovila, že v případě osobních motorových vozidel používaných jak pro podnikatelské, tak i soukromé účely je *konečný* odpot daně s ohledem na využívání pro soukromé účely vyloučen. Taková starší právní úprava může, pokud je považována v tomto ohledu za omezení nároku na odpot daně přiznaného v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, v zásadě spadat do výjimky uvedené v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Otázkou pouze zůstává, zda je třeba na základě mezitím provedených změn provést další posouzení. Skutečnost, že změny byly vůbec provedeny, nebrání použití čl. 17 odst. 6 směrnice. Rozhodující je spíše rozsah změn.

42. Jelikož základní myšlenka a systematika nizozemské právní úpravy zůstaly podle závěrů předkládajícího soudu od vstupu šesté směrnice v platnost nezměněny a nejsou známy žádné indicie, že by bylo vhodné jiné posouzení, musí se přezkum soustředit na to, že změny dodatečně omezily ve většině případů *konečný* odpot daně, pokud jde o jeho částku.

43. Pokud jde o částku, již bylo uvedeno, že dodatečné omezení, které se netýká pouze výjimek, je v zásadě dostatející k tomu, aby se jednalo o rozšíření rozsahu existujících výjimek(39).

44. Bylo by však ukvapené vyvodit z této skutečnosti závěr, že se nizozemská právní úprava tímto vzdálila cílům šesté směrnice.

45. Je třeba naopak zohlednit zvláštnosti sporného mechanismu omezení. Jak jsme již viděli, tyto zvláštnosti spoívají v tom, že v případě osobních motorových vozidel používaných k oběma účelům je nejprve povolen okamžitý a úplný odpot daně, následně je však v souvislosti s používáním pro soukromé účely vyměna daň z přidané hodnoty, takže z tohoto pohledu nebyl odpot daně v této souvislosti *konečný*.

46. Takový mechanismus odpovídá, jak již bylo uvedeno, cílům směrnice, pokud přivodí přiznaný odpot daně je na jeho základě později opraven v rozsahu, v němž bylo osobní motorové vozidlo skutečně používáno pro soukromé účely. Pokud přivodní omezující právní úprava nebyla v souladu s tímto požadavkem odpovídajícího uložení daně z přidané hodnoty na používání pro soukromé účely, avšak tomuto požadavku se přiblížila na základě pozdějších

změna, pak se tato právní úprava celkově přiblížila cílům šesté směrnice, i když je konečný přípustný odpot daní ve srovnání s dřívějším stavem dodatečně omezen.

47. Pouze v případě, kdy dodatečné omezení neslouží k tomu, aby na používání osobního motorového vozidla pro soukromé účely, které mohlo být nejprve na základě okamžitého odpotu daní osvobozeno od daní z přidané hodnoty, byla následně v nezbytném rozsahu uložena daň z přidané hodnoty za účelem zamezení zejména bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani, by muselo být konstatováno, že toto omezení se vzdaluje cíli směrnice, a výjimka uvedená v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice se tedy na něj nevztahuje. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, jak je tomu v případě dotčené nizozemské právní úpravy.

48. Navrhuji tedy podpora Soudnímu dvoru, aby na první předběžnou otázku odpověděl následovně: Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice brání změně ve vnitrostátní právní úpravě, která existovala již v okamžiku vstupu směrnice v platnost

– a která omezuje odpot daní s ohledem na zboží, jež tvoří součást aktiv podniku a je využíváno ke smíšeným účelům, tím, že sice nejprve umožní provést okamžitý a úplný odpot daní, avšak přiznává mu pouze částečně konečnou povahu, jelikož v souvislosti s využíváním pro soukromé účely je následně vyměřena daň z přidané hodnoty,

– přičemž částka, která je vyloučena z konečného odpotu daní, se v důsledku změny ve většině případů zvýšila, avšak základní myšlenka a systematika právní úpravy zůstaly nezměněny,

pouze pokud, pokud jde dodatečné omezení nad rámec toho, co je nezbytné pro uložení přiměřené daní z přidané hodnoty na využívání pro soukromé účely.

D – Rovněž podpora: ke druhé předběžné otázce

49. Pro případ, že by Soudní dvůr měl odpovědět na první předběžnou otázku jako takovou, posoudím následně podpora i druhou předběžnou otázku.

50. Druhou předběžnou otázkou si předkládající soud přeje zjistit, zda vnitrostátní soud v případě, že by se na vnitrostátní právní úpravu na základě změny nevztahoval čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice, a tato právní úprava je tedy v rozporu s čl. 17 odst. 2, má povinnost tuto právní úpravu nepoužít v plném rozsahu nebo pouze v rozsahu, v němž rozšířila v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost rozsah existujících výjimek nebo omezení.

51. Jak správně poznamenává nizozemská vláda, úplné nepoužití nizozemské právní úpravy v rozsahu, v němž v případě osobních motorových vozidel, která jsou používána ke smíšeným účelům, vylučuje konečný odpot daní ohledně využívání pro soukromé účely, by vedlo k výsledku, který by nebyl slučitelný se šestou směrnicí, neboť by využívání pro soukromé účely zůstalo v takovém případě osvobozeno od daní z přidané hodnoty. Úplné nepoužití tedy nepřichází s ohledem na unijní právo v úvahu.

52. Jelikož by se na změnou vnitrostátní právní úpravu bez dalšího nevztahoval čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice pouze v tom rozsahu, v němž jde dodatečné omezení zavedené touto právní úpravou nad rámec toho, co je nezbytné pro uložení přiměřené daní z přidané hodnoty na využívání pro soukromé účely, nařizuje unijní právo vnitrostátnímu soudu, aby novou právní úpravu použil pouze v rozsahu, který je pro toto zdanění nezbytný. V těchto případech není odkaz na starší právní úpravu nutný.

53. Jde-li dodatečné omezení konečného odpotu daní, které bylo touto změnou zavedeno,

celkov? nad rámec, který je nezbytný pro zdan?ní využívání pro soukromé ú?ely, a vede-li tak k celkov? nep?ípustnému rozší?ení omezení, p?ísluší vnitrostátnímu soudu, aby rozhodl podle možností existujících podle vnitrostátního práva, zda m?že použít pozm?n?né zn?ní v rozsahu, v n?mž obsahuje p?edchozí omezující právní úpravu, nebo zda ji ponechá nepoužitou(40) a použije p?edchozí právní úpravu jako takovou.

54. Obecn? je t?eba zohlednit, že v tomto ohledu není nezbytn? relevantní rozsah omezení, který byl stanoven vnitrostátním právem v okamžiku vstupu šesté sm?rnice v platnost. Bylo-li toto omezení totiž zmírn?no po vstupu sm?rnice v platnost, avšak p?ed zm?nou, kterou je t?eba posoudit, nem?že se ?lenský stát vrátit k d?ív?jšímu stavu svého vnitrostátního práva(41).

55. Navrhuji tedy podp?rn? Soudnímu dvoru, aby na druhou p?edb?žnou otázku odpov?d?l následovn?: jde-li dodate?né omezení odpo?tu dan?, které bylo zavedeno na základ? zm?n vnitrostátní právní úpravy, nad rámec toho, co je nezbytné pro uložení p?im??ené dan? z p?ídané hodnoty na využívání pro soukromé ú?ely, a v d?sledku toho se na zm?nou právní úpravu v tomto ohledu již nevztahuje ?l. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté sm?rnice, musí vnitrostátní soud tuto právní úpravu použít pouze v rozsahu, který je nezbytný pro toto zdan?ní. Úplné nepoužití nové nebo d?ív?jší právní úpravy, které vede k tomu, že využívání pro soukromé ú?ely z?stane osvobozeno od dan? z p?ídané hodnoty, není v souladu se šestou sm?rnicí.

V – Záv?ry

56. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji Soudnímu dvoru, aby Hoge Raad odpov?d?l takto:

„?lánek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a ?lánek 20 šesté sm?rnice brání vnitrostátní právní úprav?, která sice umož?uje provést okamžitý a úplný odpo?et dan? v p?ípad? používání osobního motorového vozidla jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé ú?ely, avšak v souvislosti s využíváním pro soukromé ú?ely stanoví paušální dodate?né zdan?ní, které není v pom?ru ke skute?nému rozsahu využívání pro soukromé ú?ely. Setká-li se vnitrostátní soud s takovou právní úpravou a vedla-li tato právní úprava k p?íliš vysokému dodate?nému zdan?ní skute?ného používání osobního motorového vozidla pro soukromé ú?ely, má povinnost tuto právní úpravu nepoužít v rozsahu, v n?mž jde nad rámec p?im??eného zdan?ní využívání pro soukromé ú?ely.“

57. Soudnímu dvoru podp?rn? navrhuji, aby na ob? p?edb?žné otázky Hoge Raad odpov?d?l takto:

„1) ?lánek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté sm?rnice brání zm?nám ve vnitrostátní právní úprav?, která existovala již v okamžiku vstupu sm?rnice v platnost

– a která omezuje odpo?et dan? s ohledem na zboží, jež tvo?í sou?ást aktiv podniku a je využíváno ke smíšeným ú?el?m, tím, že sice nejprve umož?uje provést okamžitý a úplný odpo?et dan?, avšak p?iznává mu pouze ?áste?nou kone?nou povahu, jelikož v souvislosti s využíváním pro soukromé ú?ely je následn? vym??ena da? z p?ídané hodnoty,

– p?í?emž ?ástka, která je vylou?ena z kone?ného odpo?tu dan?, se v d?sledku zm?n ve v?tšin? p?ípad? zvýšila, avšak základní myšlenka a systematika právní úpravy z?staly nezm?n?ny,

pouze potud, pokud jde dodate?né omezení nad rámec toho, co je nezbytné pro uložení p?im??ené dan? z p?ídané hodnoty na využívání pro soukromé ú?ely.

2) Jde-li dodate?né omezení odpo?tu dan?, které bylo zavedeno na základ? zm?n vnitrostátní právní úpravy, nad rámec toho, co je nezbytné pro uložení p?im??ené dan? z p?ídané hodnoty na

využívání pro soukromé účely, a v důsledku toho se na zmíněnou právní úpravu v tomto ohledu již nevztahuje čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice, musí vnitrostátní soud tuto právní úpravu použít pouze v rozsahu, který je nezbytný pro toto zdanění. Úplné nepoužití nové nebo důležitější právní úpravy, které vede k tomu, že využívání pro soukromé účely zůstane osvobozeno od daně z přidané hodnoty, není v souladu se šestou směrnicí.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. L 347, s. 1). Jelikož se skutkový stav ve věci v původním řízení týká roku 2006 a tato směrnice vstoupila podle článku 413 v platnost teprve dne 1. ledna 2007, je třeba projednávaný případ posoudit podle šesté směrnice.

4 – Článek 15 odst. 6 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968) ve spojení s článkem 15 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (provádící nařízení o dani z obratu z roku 1968).

5 – Rozsudky ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie (C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 18), jakož i ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, Sb. rozh. s. I-3251, bod 82) a PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Sb. rozh. s. I-3459, bod 17).

6 – Rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18); ze dne 22. prosince 2008, Magoora (C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921, bod 28), a ze dne 28. července 2011, Komise v. Maňarsko (C-274/10, Sb. rozh. s. I-7289, bod 43).

7 – Rozsudky ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15); ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, Recueil, s. I-3303, bod 39), a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 27).

8 – Rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43); ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Recueil, s. I-5583, bod 35), a ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Sb. rozh. s. I-7467, bod 37).

9 – Rozsudky ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 59); ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, Sb. rozh. s. I-9549, bod 26), a Magoora (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 28).

10 – Srov. rozsudky Magoora (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 28), Pannon Gép Centrum (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 37) a Komise v. Maňarsko (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 43).

11 – Rozsudky Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 19) a Magoora (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 29).

12 – Rozsudky Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 19), Danfoss a AstraZeneca (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 28) a ze dne 15. dubna 2010, X Holding (C-538/08 a C-33/09, Sb. rozh. s. I-3129, bod 38).

13 – Rozsudky Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 83), X Holding (citovaný v

poznámce pod ?arou 12, bod 39), a ze dne 30. září 2010, Oasis East (C?395/09, Sb. rozh. s. I?8811, bod 20). Sm?rnice o systému DPH obsahuje v ?lánku 176 výjimku odpovídající výjimce uvedené v ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice.

14 – Pokud jsou vylou?ené zboží a služby dostate?n? p?esn? definovány a nejedná se o obecné vylou?ení, viz rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod ?arou 12, body 40 až 45).

15 – Rozsudky ze dne 21. dubna 2005, HE (C?25/03, Sb. rozh. s. I?3123, bod 46); ze dne 14. září 2006, Wollny (C?72/05, Sb. rozh. s. I?8297, bod 21), a Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 5, bod 39).

16 – Rozsudky ze dne 14. ?ervence 2005, Charles a Charles-Tijmens (C? 434/03, Sb. rozh. s. I?7037, bod 24), Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 15, bod 22) a Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 5, bod 40).

17 – Rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 15, bod 33).

18 – Rozsudky Charles a Charles-Tijmens (citovaný v poznámce pod ?arou 16, bod 30) a Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 15, body 24, 31 a 33).

19 – Srov. rozsudky ze dne 8. kv?tna 2003, Seeling (C?269/00, Recueil, s. I?4101, body 42 a další), Charles a Charles-Tijmens (citovaný v poznámce pod ?arou 16, bod 25) a Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 5, body 41 a násl.).

20 – Rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 15, bod 34).

21 – Rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 15, body 35 a násl.).

22 – Viz výše bod 20.

23 – Srov. rozsudek ze dne 30. b?ezna 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Sb. rozh. s. I?3039, bod 33).

24 – Rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 5, bod 41).

25 – Srov. rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 5, bod 42).

26 – Citovaný v poznámce pod ?arou 15, bod 37.

27 – Rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 15, bod 37).

28 – Rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (citovaný v poznámce pod ?arou 23, bod 30).

29 – Srov. rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (citovaný v poznámce pod ?arou 23, bod 26) k ?lánku 20 sm?rnice.

30 – Srov. rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 15, body 32 až 36).

31 – P?ípadné p?íliš nízké dodate?né zdan?ní je jako takové sice rovn?ž problematické, avšak mohlo by být v p?vodním ?ízení irelevantní, jelikož v tomto p?ípad? se jedná pouze o napadení rozhodnutí o dodate?ném zdan?ní osobou povinnou k dani s cílem zrušit nebo alespo? snížit stanovenou da?.

32 – Srov. bod 72 mého stanoviska ze dne 13. prosince 2007 k rozsudku ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C?309/06, Sb. rozh. s. I?2283). V rozsudku Magoora (citovaném v

poznámce pod §arou 6, bod 44) naproti tomu Soudní dvůr zvolil přístup výkladu vnitrostátních právních předpisů v souladu s unijním právem.

33 – Viz výše bod 13.

34 – Rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod §arou 5, body 85 a 87). Srov. ke klauzuli „Stand-Still“ v §l. 57 odst. 1 ES, resp. §l. 64 odst. 1 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu v??i t??etím stát??m rozsudky ze dne 24. kv??tna 2007, Holböck (C??157/05, Sb. rozh. s. I??4051, bod 41), a ze dne 11. února 2010, Fokus Invest (C??541/08, Sb. rozh. s. I??1025, bod 42).

35 – Rozsudky ze dne 14. ?ervna 2001, Komise v. Francie (C??40/00, Recueil, s. I??4539, bod 17), Metropol a Stadler (citovaný v poznámce pod §arou 9, bod 46); ze dne 11. září 2003, Cookies World (C??155/01, Recueil, s. I??8785, bod 66), Magoora (citovaný v poznámce pod §arou 6, bod 37), Danfoss a AstraZeneca (citovaný v poznámce pod §arou 9, bod 28) a Puffer (citovaný v poznámce pod §arou 5, bod 86).

36 – Citovaný v poznámce pod §arou 5, bod 87. Srov. rovn??ž rozsudek Cookies World (citovaný v poznámce pod §arou 35, bod 63), jakož i ke klauzuli „Stand-Still“ v §l. 57 odst. 1 ES, resp. §l. 64 odst. 1 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu v??i t??etím stát??m rozsudky Holböck (citovaný v poznámce pod §arou 34, bod 41) a Fokus Invest (citovaný v poznámce pod §arou 34, bod 42).

37 – Citovaný v poznámce pod §arou 35, bod 17.

38 – Citovaný v poznámce pod §arou 12, bod 62 a násl.

39 – Viz výše bod 40.

40 – Srov. rozsudek Magoora (citovaný v poznámce pod §arou 6, bod 44). Viz rovn??ž Kokott/Henze, „Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands“, in: *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, s. 279, 290.

41 – Rozsudek Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod §arou 35, body 17 a násl. a 24).