

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 8. decembra 2011 (1)

Vec C-594/10

T. G. van Laarhoven

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Dať z pridanej hodnoty – Šiesta smernica – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Obmedzenie – Prechodne naľaj prípustná staršia právna úprava – Zmena existujúceho obmedzenia, ktorá vedie k rozšíreniu jeho rozsahu z hľadiska sumy – Osobné motorové vozidlo používané tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely – Zdanenie používania na súkromné účely“

I – Úvod

1. Právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe v zásade nemožno obmedziť. Šiesta smernica(2) a po nej nasledujúca smernica o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(3) však umožňujú, aby staršia vnútroštátna právna úprava, ktorá právo na odpočet dane obmedzuje, ľaj existovala, pokiaľ predmetná úprava platila už pri nadobudnutí účinnosti šiestej smernice. Aká je však situácia v prípade neskorších zmien a doplnení takej právnej úpravy, ktorými sa, a to len z hľadiska sumy, ešte väčšmi obmedzí právo na odpočet dane? To je otázka, na ktorú má Súdny dvor odpovedať v prejednávanej veci. V tejto súvislosti však treba objasniť aj to, či sa má holandská právna úprava, o ktorú ide v prejednávanej veci, naozaj posudzovať podľa právnych noriem Únie, ktoré upravujú odpočet dane, alebo prípadne aj podľa právnych predpisov upravujúcich zdanenie používania na súkromné účely. Uvedená právna úprava totiž v prípade používania osobného motorového vozidla tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely umožňuje vykonanie okamžitého a úplného odpočtu dane a stanovuje povinnosť paušálneho ročného dodatočného zdanenia len v súvislosti s používaním na súkromné účely.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

2. Článok 6 šiestej smernice s názvom „Poskytovanie služieb“ okrem iného stanovuje:

„2. Za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

a) použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na súkromnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania, ak je DPH za príslušný tovar úplne alebo

„Iasto?ne odpo?ítate?ná;

...

„Ienské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu vo?nej sú?áže [hospodárskej sú?áže – *neoficiálny preklad*].“

3. Hlava VIII šiestej smernice s názvom „Základ dane“ zahŕňa ?lánok 11, ktorý obsahuje nasledujúce relevantné ustanovenia:

„A. Na území štátu

1. Zdaniteľným základom je:

...

c) v prípade poskytovania služieb podľa ?lánku 6 ods. 2 úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani;

...“

4. ?lánok 17 s názvom „Vznik a rozsah práva na odpo?et“ znie skráteno takto:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpo?ítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) dať z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území daného štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný da?ovník [dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

...

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť, Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie rozhodne, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpo?et dane z pridanej hodnoty. Právo odpo?ítať dať sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu.

Pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, ?enské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstupe tejto smernice do platnosti.

...“

5. ?lánok 20 šiestej smernice nazvaný „Vyrovnanie [Oprava – *neoficiálny preklad*] odpo?ítateľných ?iastok“ stanovuje:

„1. Pôvodné odpo?ítateľné ?iastky treba vyrovnať [opraviť – *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými ?enskými štátmi, obzvlášť tam, kde:

a) odpo?ítateľná ?iastka bola vyššia alebo nižšia, na [než na – *neoficiálny preklad*] akú má da?ovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] nárok;

b) po predložení da?ového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpo?ítateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený, alebo kde bolo realizované zníženie ceny. Úprava-vyrovnanie [Oprava – *neoficiálny preklad*] odpo?tu dane sa však nemôže uskutočniť

pri plneniach, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nevyplatené, alej pri zámernom poškodení, strate alebo krádeži majetku, alebo v prípade ak ide o majetok, ktorý nebol preukázaný alebo potvrdený, ani pokiaľ ide o dary malej hodnoty a poskytovanie vzoriek definovaných v článku 5 ods. 6. V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže však členské štáty môžu úpravu odpodátanej dane vyžadovať.

2. V prípade investičných tovarov. sa vyrovnanie [oprava – *neoficiálny preklad*] rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ročná úprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava sa má vykonať na základe odchýliek v odpodatoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

Odchylné od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu dane na základe celého päťročného obdobia poňuc od prvého použitia tovaru.

...“

B – Holandské právo

6. Podľa informácií vnútroštátneho súdu si Holandsko v rámci preberania šiestej smernice zachovalo právnu úpravu, ktorá obmedzuje odpodet dane, pokiaľ ide o osobné motorové vozidlá, ktoré podnikateľ používa nielen na podnikateľské, ale aj na súkromné účely.⁽⁴⁾ Podľa tejto úpravy sa dať z pridanej hodnoty, ktorou je zaťažená držba osobného motorového vozidla vrátane jeho nadobudnutia, najskôr odpodíta, ako keby sa vozidlo používalo výlučne na podnikateľské účely. Na konci roka sa však vykoná dodatočné zdanenie. Na tieto účely sa stanoví pevná percentuálna sadzba z paušálnej sumy, ktorá sa v rámci výberu dane z príjmu považuje za vyatíe na súkromné účely. Táto paušálna suma zasa predstavuje urítú percentuálnu sadzbu z katalógovej ceny alebo hodnoty vozidla.

7. Táto právna úprava bola postupne predmetom rôznych zmien a doplnení, ktoré podľa vnútroštátneho súdu viedli vo väčšine prípadov k zníženiu sumy, ktorú bolo možné definitívne odpodítať.

8. Jednak došlo k viacerým zmenám uvedenej pevnej percentuálnej sadzby. Kým v ase, keď šiesta smernica nadobudla účinnosť, predstavovala sadzba 12 %, postupne sa zmenila na 12,5 %, 13,5 % a 13 %; od 1. januára 1992 platí opäť sadzba 12 %. Okrem toho došlo k postupnému zvýšeniu sumy vyatíe, na ktorú sa uvedená pevná percentuálna sadzba uplatnila. Kým na začiatku bola stanovená minimálne na 20 % percent katalógovej ceny motorového vozidla, neskôr sa pre uríté prípady zvýšila, najmä ak používanie vozidla na súkromné účely prekročilo urítý počet kilometrov, a to na 24 % a neskôr na 25 %. Od 1. januára 2004 až do zdaovacieho obdobia, ktoré je relevantné v prejednávanej veci, bola výška vyatíe najmenej 22 %, pokiaľ sa motorové vozidlo za rok nepoužilo na súkromné účely v rozsahu menej ako 500 km. Kvalifikácia dochádzania do zamestnania ako používania na podnikateľské alebo súkromné účely, ktorá sa v priebehu asu menila, mohla tiež viesť k tomu, že sa suma vyatíe v urítých obdobiach zvýšila.

III – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

9. T. G. van Laarhoven vykonáva v Holandsku ako samostatne zárobkovo činná osoba daňové poradenstvo. V roku 2006 k majetku jeho podniku patrili postupne aj dve osobné motorové vozidlá, ktoré používal tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely. Vo svojom daňovom priznaní za štvrtý štvrrok uviedol v súvislosti so súkromným používaním v roku 2006 presahujúcim 500 km sumu 538 eur ako dlžnú dať z pridanej hodnoty, potom však proti uvedenému zdaneniu podal námietku a žiadal o vrátenie tejto sumy. Keže ani jeho námietka, ani

žaloba na súde prvého stupňa neboli úspešné, podal odvolanie na Hoge Raad der Nederlanden. Okrem iného uvádza, že relevantné holandské daňové predpisy sú v rozpore s klauzulou „standstill“ upravenou v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice.

10. V tejto súvislosti predložil Hoge Raad Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Odporujú článku 17 ods. 6 druhému pododseku šiestej smernice zmeny právnej úpravy obmedzujúcej odpodanie, akou je úprava vo veci samej, ktorými chcel nemecký štát uplatniť možnosť uvedenú v tomto ustanovení a zachovať vylúčenie odpodane pre určité tovary a služby, pokiaľ je suma, ktorá je vylúčená z odpodtu v dôsledku zmien, vo väčšine prípadov vyššia, ale základná myšlienka a systematika právnej úpravy obmedzujúcej odpodane zostala nezmenená?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má vnútroštátny súd právnu úpravu, ktorá obmedzuje odpodet, nezohľadňovať v celom rozsahu, alebo postačuje nezohľadniť právnu úpravu v rozsahu, v akom pri nadobudnutí účinnosti šiestej smernice rozšírila existujúce vylúčenia alebo obmedzenia odpodtu?“

11. Na konaní pred Súdnym dvorom sa zúčastnili T. G. van Laarhoven, holandská vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Európska komisia, pričom vláda Spojeného kráľovstva podala len písomné pripomienky.

IV – Právne posúdenie

A – Úvodné poznámky

12. Právo na odpodet dane, tak ako je jasne a jednoznačne upravené v článku 17 ods. 2 šiestej smernice,⁽⁵⁾ predstavuje podľa ustálenej judikatúry podstatnú súčasť spoločného systému dane z pridanej hodnoty (ale len „DPH“).⁽⁶⁾ Jeho cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho podnikateľských činností⁽⁷⁾ a možno ho vykonať okamžite⁽⁸⁾, čím je zaručená neutralita tejto dane.⁽⁹⁾ Obmedzenie práva na odpodet preto v zásade nie je možné.⁽¹⁰⁾

13. Na právo na odpodet dane sa však vzťahuje výnimka podľa článku 17 ods. 6 šiestej smernice, predovšetkým podľa druhého pododseku.⁽¹¹⁾ Podľa nej sú nemecké štáty oprávnené zachovať právnu úpravu týkajúcu sa vylúčenia práva na odpodet DPH existujúcu ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice dovtedy, kým Rada neprijme ustanovenia upravené v tomto článku.⁽¹²⁾ Keďže k tomu doteraz nedošlo⁽¹³⁾, mali nemecké štáty v období, ktoré je relevantné z hľadiska tohto konania, právo zachovať každú právnu úpravu vylúčenia práva na odpodet dane.⁽¹⁴⁾

14. Hoge Raad žiada Súdny dvor o výklad uvedeného článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice v súvislosti s holandskou právnou úpravou zdanenia osobných motorových vozidiel používaných tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely daňou z pridanej hodnoty. Hoge Raad zastáva názor, že táto právna úprava, ktorá existovala už v čase, keď smernica nadobudla účinnosť, vedie k obmedzeniu práva na odpodet dane. Jeho pochybnosti o zlučiteľnosti uvedenej úpravy so šiestou smernicou vychádzajú konkrétne z toho, že po tom, ako smernica nadobudla účinnosť, bola úprava opakovane zmenená a možnosť odpodtu dane, pokiaľ ide o výšku sumy, sa ešte viac obmedzila.

15. Vzniká však otázka, či sa má holandská právna úprava vôbec považovať za obmedzenie práva na odpočet dane, ktoré by sa malo posúdiť podľa článku 17 ods. 6 šiestej smernice.

16. Ako totiž upozorňuje aj Komisia, holandská právna úprava poskytuje zdaniteľnej osobe naozaj právo na to, aby mohla okamžite a v plnom rozsahu vykonať odpočet dane na vstupe, ktorá zaťažuje predovšetkým nadobudnutie motorového vozidla, ktoré sa má používať tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely. Táto úprava je teda v súlade s ustálenou judikatúrou, podľa ktorej môže zdaniteľná osoba zahrnúť investovaný majetok, ktorý slúži nielen na podnikateľské, ale aj na súkromné účely, v celom rozsahu do majetku svojho podniku(15), a v takom prípade je daň na vstupe, ktorá je splatná z dôvodu nadobudnutia tohto predmetu, podľa článkov 17 a 18 smernice v zásade úplne a okamžite odpočítateľná.(16)

17. Vnútroštátny súd však právo na odpočet dane považuje za obmedzené tým, že holandský právny poriadok stanovuje v súvislosti s používaním motorového vozidla na súkromné účely časovo odstupňované dodatočné zdanenie. Vždy na konci roka sa teda vyberá DPH z používania na súkromné účely, a to tak, že sa uplatní pevná percentuálna sadzba na paušálnu sumu nákladov, ktorá zasa predstavuje percentuálnu sadzbu z katalógovej ceny alebo hodnoty vozidla.

18. Podľa systému šiestej smernice však uvedené dodatočné zdanenie používania na súkromné účely nepredstavuje obmedzenie práva na odpočet dane v zmysle článku 17 ods. 6 smernice, ktoré by bolo prípustné len za mimoriadnych okolností a navyše iba prechodne. Uvedené neskoršie zdanenie používania predmetu, ktorý sa v celom rozsahu stal súčasťou aktív podniku, na súkromné účely daňou z pridanej hodnoty, ktoré zakladá právo na okamžitý a úplný odpočet vstupnej dane, je skôr v súlade s logikou systému, ktorý bol vytvorený na základe smernice.(17)

19. Samotná smernica totiž stanovuje, že v takom prípade je v rozpore s právom na úplný a okamžitý odpočet dane povinnosť zaplatiť DPH z používania majetku podniku na súkromné účely.(18) Na tento účel považuje článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) smernice používanie na súkromné účely za totožné s poskytovaním služieb za protihodnotu, a tak je zdaniteľná osoba podľa článku 11 A ods. 1 písm. c) smernice povinná odvieť daň z nákladov na toto používanie.(19)

20. Ten istý cieľ sleduje aj článok 20 šiestej smernice, ktorý obsahuje pravidlá opravy pôvodného odpočtu dane a ktorý, hoci jeho pôsobnosť nie je úplne rovnaká, sa rovnako ako článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) smernice uplatní v prípadoch, keď sa rovnaké aktívum používa zároveň na podnikateľské a súkromné účely.(20)

21. Obe ustanovenia smernice majú jednak zabrániť tomu, aby zdaniteľnej osobe, ktorá používa predmet zahrnutý do svojho podniku aj na súkromné účely, nevznikla na základe odpočtu, ktorý pôvodne mohla vykonať v plnom rozsahu, v porovnaní s konečným spotrebiteľom neoprávnená hospodárska výhoda. Okrem toho majú obe ustanovenia zabezpečiť vzťah medzi odpočtom dane a výberom DPH.(21)

22. Hoge Raad síce poukazuje na to, že holandské právne predpisy o používaní aktív zahrnutých do majetku podniku na súkromné účely až do 1. januára 2007 neobsahovali úpravu zdanenia použitia na súkromné účely podľa článku 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Nezávisle od toho je však potrebné uviesť, že predmetná holandská právna úprava upravuje zdanenie osobných motorových vozidiel, ktoré sa používajú nielen na podnikateľské, ale aj na súkromné účely a ktoré zakladali právo na okamžitý a úplný odpočet dane. Na to, aby bolo možné poskytnúť vnútroštátnemu súdu účelné usmernenia, ako posúdiť zlučiteľnosť danej úpravy so šiestou smernicou, je potrebný výklad článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) a článku 20 šiestej

smernice, a nie ?lánku 17 ods. 6 tejto smernice.

23. Subsidiárne, pre prípad, že by Súdny dvor nezastával rovnaký názor, sa budem neskôr venovať výkladu ?lánku 17 ods. 6 smernice, o ktorý požiadal Hoge Raad.

B – O výklade ?lánku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) a ?lánku 20 šiestej smernice

24. Ako už bolo uvedené, podľa judikatúry by mohlo ísť o prienik pôsobnosti ?lánku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) a ?lánku 20 šiestej smernice. Je to tak najmä v prípade, ak predmet, ktorý je súčasťou aktív podniku, zakladá právo na okamžitý a úplný odpočet dane na vstupe a následne sa nepoužíva len na podnikateľské, ale aj na súkromné účely.(22) Z doterajšej judikatúry nemožno odvodiť, či je v uvedenej situácii potrebné prednostne preskúmať jedno z týchto dvoch ustanovení smernice a za akých podmienok sa to má uskutočniť.

25. Zdá sa, že zo systematického hľadiska predstavuje ?lánok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) smernice *lex specialis*, pretože sa týka len používania na súkromné účely, resp. na účely, ktoré sa líšia od podnikateľských aktivít, ale nevzťahuje sa napríklad na používanie služieb, ktoré sú oslobodené od dane.(23) Uplatnenie tohto ustanovenia vedie navyše k tomu, že použitie na súkromné účely predstavuje zdaniteľné plnenie v zmysle ?lánku 17 ods. 2 smernice.(24) Dôsledkom tejto fikcie je skutočnosť, že zdaniteľná osoba má právo vykonať odpočet dane na vstupe zo všetkých predmetov, ktoré tvoria súčasť aktív podniku(25), a toto právo ostáva zachované, takže nie je potrebné vykonať opravu podľa ?lánku 20 smernice, a navyše sa zdá, že nie sú splnené ani podmienky na jeho uplatnenie. Okrem toho poskytuje ?lánok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) smernice flexibilnejší argument ako ?lánok 20 ods. 2 smernice, ktorý umožňuje vykonať opravu len raz ročne.

26. Holandská úprava zdanenia používania osobného motorového vozidla, ktoré sa využíva na oba účely, síce – keďže upravuje ročné dodatočné zdanenie – predstavuje istú paralelu k ?lánku 20 ods. 2 šiestej smernice, ktorý tiež upravuje ročnú opravu odpoítanej dane. V zmysle rozsudku Wollny(26) však ?lenské štáty majú aj pri zdanení používania na súkromné účely podľa ?lánku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice na základe priestoru na voľnú úvahu, ktorým disponujú, možnosť upraviť na účely určenia daňového základu uplatňovanie ustanovení ?lánku 20, ktoré sú venované oprave vykonaných odpočtov.

27. Z hľadiska predmetnej analýzy nie je potrebné, aby sa s konečnou platnosťou objasnila otázka presného vzťahu medzi ?lánkom 6 ods. 2 prvým pododsekom písm. a) šiestej smernice a ?lánkom 20 tejto smernice. Okrem toho stačí, aby sa vzhľadom na ich spoločné ciele(27) a rovnaký hospodársky účel(28) konštatovalo, že obe ustanovenia majú – rovnako ako právo na odpočet dane – v konečnom dôsledku zabezpečiť neutralitu daňového zaťaženia.(29) Tá je zabezpečená len vtedy, ak rovnováha, ktorá vznikla na základe niektorého z uvedených dvoch ustanovení, ani nezaostáva, ani neprekračuje rámec toho, čo predstavuje skutočné používanie na súkromné účely. K dodatočnému zaťaženiu daňou z pridanej hodnoty by malo dochádzať len v rozsahu, aký by v prípade zdaniteľnej osoby predstavoval bezdôvodné obohatenie, ktoré vzniklo súkromným používaním aktíva, z ktorého je možné vykonať úplný odpočet dane na vstupe.(30)

28. V súvislosti s ?lánkom 6 ods. 2 prvým pododsekom písm. a) v spojení s ?lánkom 11 A odsekom 1 písm. c) šiestej smernice Súdny dvor síce objasnil, že aj keď pojem „suma výdavkov zdaniteľnej osoby na poskytnutie služby“ ako taký predstavuje termín práva Únie, ?lenské štáty majú určitý priestor na nezávislé posúdenie zásad slúžiacich na stanovenie príslušnej sumy výdavkov. Aj ?lánok 20 ods. 1 a 4 šiestej smernice poskytuje ?lenským štátom priestor na posúdenie, a to stanovením, že pôvodný odpočet dane treba opraviť „podľa pravidiel ustanovených jednotlivými ?lenskými štátmi“ a ?lenské štáty môžu na vykonanie odseku 2 napríklad určiť sumu dane, ktorá pri oprave prichádza do úvahy, ako aj povoliť zjednodušenie

administratívnych postupov.

29. Ak by aj tento priestor na voľné posúdenie určite do istej miery pripúšťal paušalizujúce metódy výpočtu, je nutné zabezpečiť, aby paušalizovanie bolo v zásade v súlade s požiadavkami šiestej smernice na dodatočné vykonanie opravy. Paušálny výpočet preto musí byť v pomere k skutočnému rozsahu používania na súkromné účely.

30. Zdá sa, že v súvislosti s holandskou právnou úpravou, o ktorú ide v tomto konaní, je to prinajmenšom nejasné. V spornom zdaťovacom období za rok 2006 sa dodatočné zdanenie totiž počítalo týmto spôsobom: ak sa motorové vozidlo použilo na súkromné účely v rozsahu najmenej 500 km za rok, suma vyčatá bola stanovená vo výške minimálne 22 % hodnoty vozidla. Daťová sadzba, ktorá sa na uvedenú sumu uplatnila, predstavovala 12 %. Komisia zastáva názor, že uvedený paušálny postup nie je zlučiteľný so smernicou, pretože z dôvodu absencie podrobnejšieho rozlíšenia v prípade používania na súkromné účely nad 500 km rovnako nevylučuje ani bezdôvodné obohatenie zdaniteľnej osoby, ani príliš vysoké zdanenie zdaniteľnej osoby spôsobené nezohľadnením prípadnej straty hodnoty motorového vozidla.

31. Nazdávam sa, že je úlohou vnútroštátneho súdu, aby to posúdil. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž nie je možné jednoznačne usúdiť, či sa v roku 2006 počítala suma vyčatá na základe katalógovej ceny alebo na základe skutočnej hodnoty motorového vozidla. Okrem toho sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania v súvislosti s výpočtom sumy vyčatá za rok 2006 uvádza percentuálna sadzba *minimálne 22 %* takže nemožno vylúčiť, že v závislosti od rozsahu používania na súkromné účely vznikli ďalšie rozdiely.

32. Ak by Hoge Raad v konaní vo veci samej dospel k záveru, že predmetné holandské právne predpisy viedli k príliš vysokému(31) dodatočnému zdaneniu skutočného používania motorového vozidla na súkromné účely, je vzhľadom na prednosť práva Únie a na povinnosť chrániť práva, ktoré jednotlivcovi vyplývajú z práva Únie, povinný neuplatniť vnútroštátnu úpravu v rozsahu, v akom ide nad rámec primeraného zdanenia používania na súkromné účely.(32)

33. Na otázku Hoge Raad je preto potrebné odpovedať, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 20 šiestej smernice bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade motorových vozidiel používaných tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely umožňuje vykonať okamžitý a úplný odpôčet dane na vstupe, avšak v súvislosti s použitím na súkromné účely stanovuje paušálne dodatočné zdanenie, ktoré nie je primerané skutočnému rozsahu používania na súkromné účely. Ak sa vnútroštátny súd stretne s takou právnou úpravou a ak táto právna úprava viedla k príliš vysokému dodatočnému zdaneniu skutočného používania motorového vozidla na súkromné účely, je povinný danú právnu úpravu neuplatniť v rozsahu, v akom ide nad rámec primeraného zdanenia používania na súkromné účely.

C – Subsidiárne: o prvej prejudiciálnej otázke

34. Pre prípad, že by Súdny dvor bez ohľadu na skutočnosť, že predmetná holandská právna úprava umožňuje okamžitý a úplný odpôčet dane a dodatočné zdanenie daťou z pridanej hodnoty stanovuje len v súvislosti s použitím na súkromné účely, v súlade s formuláciou návrhu na začatie prejudiciálneho konania považoval za potrebné podať výklad článku 17 ods. 6 šiestej smernice, budem sa ďalej subsidiárne venovať tomuto ustanoveniu. Na tento účel budem vychádzať z tézy vnútroštátneho súdu, že holandská právna úprava predstavuje obmedzenie práva na odpôčet dane, ktorá podľa môjho názoru nie je správna.

35. Ako už bolo uvedené, podľa § 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice boli členské štáty oprávnené zachovať právnu úpravu vylúčenia práva na odpočet dane, ktorá platila v čase, keď táto smernica nadobudla účinnosť.(33)

36. Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že skutočnosť, že samotná konkrétna vnútroštátna právna norma, ktorá obmedzuje právo na odpočet dane, bola schválená až po tom, ako šiesta smernica nadobudla účinnosť, ešte neznamená, že by sa na ňu nemohla vzťahovať výnimka podľa § 17 ods. 6 smernice. V prípade predpisu, ktorý sa vlastne zhoduje so skoršou úpravou alebo predstavuje jej miernejšiu verziu, je skôr nutné vychádzať z toho, že sa na ňu vzťahuje výnimka upravená v § 17 ods. 6 šiestej smernice.(34)

37. Vnútroštátna právna úprava naproti tomu nepredstavuje obmedzenie práva na odpočet dane, ktoré je prípustné podľa § 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice, a je v rozpore s § 17 ods. 2 tejto smernice, pokiaľ po tom, ako šiesta smernica nadobudla účinnosť, rozširuje existujúce skutkové okolnosti vedúce k vylúčeniu, a tým sa vzťahuje od úvodu tejto smernice.(35)

38. V tejto súvislosti Súdny dvor v rozsudku Puffer(36) rozhodol, že právnu úpravu, ktorá vychádza z odlišnej logiky ako skoršie právo a zavádza nové postupy, nemožno postaviť na roveň právnej úpravy existujúcej v čase, keď šiesta smernica nadobudla účinnosť.

39. Na rozdiel od záveru, ku ktorému zjavne dospela holandská vláda, si nemyslím, že rozsudok Puffer sa má chápať v tom zmysle, že o zmenu, na ktorú sa už nevzťahuje výnimka upravená v § 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice, ide vždy až v tom prípade, ak nová úprava vychádza z odlišnej logiky a zavádza nové postupy. V tom prípade ide skôr o jeden z možných prípadov, keď vnútroštátna právna úprava rozširuje existujúce skutkové okolnosti týkajúce sa výnimky, čím sa vzťahuje od úvodu sledovaného smernicou.

40. Dokazujú to predovšetkým rozsudky Komisia/Francúzsko(37), ktorý predstavuje začiatok judikatúry venovanej neprípustnému rozšíreniu, a rozsudok X Holding(38), ktorý bol vyhlásený po rozsudku Puffer. Ani v jednom z týchto rozsudkov nehrali kritériá odlišnej logiky a nových postupov nijakú úlohu. Práve naopak, tieto rozsudky dokazujú, že rozšírenie obmedzenia odpočtu dane, ktoré sa týka len sumy, vedie v zásade k tomu, že sa na túto právnu úpravu už nevzťahuje § 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice.

41. Keďže sa týka predmetnej holandskej právnej úpravy, treba konštatovať, že už v čase, keď šiesta smernica nadobudla účinnosť, stanovovala, že v prípade používania motorových vozidiel tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely je v súvislosti s používaním na súkromné účely konečný odpočet dane vylúčený. Taká skoršia právna úprava v zásade môže v prípade, že by sa považovala za obmedzenie práva na odpočet dane priznaného na základe § 17 ods. 2 šiestej smernice, patriť do pôsobnosti výnimky podľa § 17 ods. 6 tejto smernice. Otázkou ostáva iba to, či treba v dôsledku zmien, ktoré boli medzičasom vykonané, vykonať ďalšie posúdenie. Skutočnosť, že došlo k určitým zmenám, sama osebe nebráni uplatneniu § 17 ods. 6. Relevantný je rozsah týchto zmien.

42. Keďže podľa zistení vnútroštátneho súdu sa odvetdy, ako šiesta smernica nadobudla účinnosť, nezmenila ani logika, ani systematika holandskej úpravy a nie sú zrejmé nijaké dôkazy o tom, že by bolo vhodnejšie iné posúdenie, je potrebné, aby sa analýza zamerala na to, že konečný odpočet dane bol v dôsledku zmien a doplnení vo väčšine prípadov dodatočne obmedzený, pokiaľ ide o jeho sumu.

43. Ako bolo preukázané, dodatočné obmedzenie sumy, ktoré sa netýka len výnimočných

prípadoch, v zásade postačuje na to, aby vznikla domnienka, že ide o rozšírenie existujúcich výnimiek.(39)

44. Napriek tomu by však bol predčasný záver, že sa tým holandská právna úprava veľmi vzdialila od cieľov šiestej smernice.

45. Práve naopak, je nutné zohľadniť špecifiká sporných mechanizmov obmedzenia. Ako sme videli, spočívajú v tom, že v prípade motorových vozidiel používaných na oba účely je najprv prípustný okamžitý a úplný odpôčet dane a následne sa zo súkromného používania vyberá DPH, takže z tohto pohľadu v tejto súvislosti nešlo o konečný odpôčet dane.

46. Ako už bolo uvedené, taký mechanizmus je v súlade s cieľmi smernice, pretože na základe neho dochádza k oprave pôvodne poskytnutého odpôčtu, a to v rozsahu, v akom sa motorové vozidlo naozaj používalo na súkromné účely. Ak pôvodná úprava obmedzenia nebola v súlade s touto podmienkou primeraného spôsobu zdanenia používania na súkromné účely daňou z pridanej hodnoty, ale priblížila sa k nemu na základe neskorších zmien a doplnení, znamenalo by to celkové priblíženie tejto úpravy k cieľom šiestej smernice, a to aj v prípade, ak by to znamenalo dodatočné obmedzenie pôvodného, definitívne prípustného odpôčtu dane.

47. Iba v prípade, že dodatočné obmedzenie neslúži na to, aby na základe okamžitého odpôčtu dane dodatočne v potrebnom rozsahu zaťažilo daňou z pridanej hodnoty prípadné používanie motorového vozidla na súkromné účely, aby sa tým zabránilo predovšetkým vzniku bezdôvodného obohatenia na strane zdaniteľnej osoby, je nutné konštatovať, že sa ťoraz väčšmi vzťahuje od cieľov smernice, a preto sa na ňu nevzťahuje výnimka podľa článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice. Je vecou vnútroštátneho súdu, aby posúdil, ako je to v prípade predmetnej holandskej úpravy.

48. Subsidiárne preto navrhujem, aby Súdny dvor na prvú prejudiciálnu otázku odpovedal takto: Článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice bráni zmenám vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá existovala už v čase, keď smernica nadobudla účinnosť,

– A ktorá odpôčet dane obmedzuje v súvislosti s určitými súčasťami aktív podniku, ktoré sa používajú na zmiešané účely, a to tým, že odpôčet dane síce najprv umožňuje okamžite a v celom rozsahu, ale z konečného hľadiska ide len o čiastočný odpôčet, pretože z použitia na súkromné účely sa dodatočne odvádza DPH,

– pričom suma, ktorá je vylúčená z konečného odpôčtu, sa v dôsledku zmien vo väčšine prípadov zvýšila, ale logika a systematika právnej úpravy ostali nezmenené,

a to len vtedy, ak (a v rozsahu, v akom) dodatočné obmedzenie ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na primerané zdanenie používania na súkromné účely daňou z pridanej hodnoty.

D – Tiež subsidiárne: o druhej prejudiciálnej otázke

49. Pokiaľ by Súdny dvor odpovedal na prvú otázku ako takú, budem sa ťalej subsidiárne venovať aj druhej prejudiciálnej otázke.

50. Prostredníctvom druhej prejudiciálnej otázky by sa vnútroštátny súd chcel dozvedieť, či je vnútroštátny súd v prípade, že sa na vnútroštátnu právnu úpravu na základe zmien a doplnení už nevzťahuje článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice, a preto je v rozpore s jej článkom 17 ods. 2, povinný nezohľadniť daňovú úpravu v celom rozsahu, alebo len v rozsahu, v akom pri nadobudnutí účinnosti šiestej smernice rozšírila existujúce vylúčenia alebo obmedzenia odpôčtu.

51. Ako správne poznamenáva holandská vláda, úplné neuplatnenie holandskej právnej

úpravy, pokiaľ v prípade používania motorových vozidiel v súvislosti s používaním na súkromné účely definitívne vylučuje možnosť odpôťtu dane, by viedlo k záveru nezlučiteľnému so šiestou smernicou, pretože by to znamenalo oslobodenie používania na súkromné účely od DPH. Z hľadiska práva Únie neuplatnenie v celom rozsahu neprichádza do úvahy.

52. Keďže na zmenenú vnútroštátnu úpravu sa už nevzťahuje článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice, ako aj z dôvodu, že zavedené dodatočné obmedzenie ide nad rámec toho, čo je potrebné na účely primeraného zdanenia súkromného používania daňou z pridanej hodnoty, postup vnútroštátneho súdu, ktorý je na základe práva Únie vhodný, spočíva v uplatnení novej právnej úpravy v takom rozsahu, aký je potrebný z hľadiska uvedeného zdanenia. Spätný odkaz na skoršiu právnu úpravu nie je v takýchto prípadoch nevyhnutný.

53. Ak dodatočné obmedzenie konečného odpôťtu dane, ktoré bolo zavedené na základe zmien, celkovo prevyšuje mieru, ktorá je potrebná na účely zdanenia súkromného používania, a teda ak vedie k celkovo nedovolenému rozšíreniu obmedzenia, je úlohou vnútroštátneho súdu, aby prostredníctvom možností, ktoré má k dispozícii na základe vnútroštátneho právneho poriadku, rozhodol, či môže zmenené a doplnené znenie uplatniť v rozsahu, v akom sa vzťahuje na predošlú úpravu obmedzenia, alebo či ju nepoužije(40) a uplatní predošlú právnu úpravu ako takú.

54. Vo všeobecnosti je nutné rešpektovať, že v tejto súvislosti nemusí byť nevyhnutne relevantný rozsah obmedzenia, ktorý podľa vnútroštátneho právneho poriadku existoval v čase, keď šiesta smernica nadobudla účinnosť. Ak by totiž dané obmedzenie bolo zmiernené neskôr, ako smernica nadobudla účinnosť, ale skôr, ako došlo k zmene a doplneniu, ktoré je nutné konkrétne posúdiť, členský štát sa v zásade nemôže vrátiť k skoršiemu stavu svojho vnútroštátneho právneho poriadku.(41)

55. Subsidiárne preto navrhujem, aby Súdny dvor na druhú prejudiciálnu otázku odpovedal takto: Ak dodatočné obmedzenie odpôťtu dane, ktoré bolo zavedené na základe zmien a doplnení vnútroštátnej právnej úpravy, ide nad rámec toho, čo je potrebné na primerané zdanenie používania na súkromné účely daňou z pridanej hodnoty, v dôsledku čoho sa na zmenenú a doplnenú úpravu už v tejto súvislosti nevzťahuje článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice, je vnútroštátny súd povinný uplatniť danú úpravu len v rozsahu nevyhnutnom na účely tohto zdanenia. Neuplatnenie novej a/alebo skoršej úpravy v úplnom rozsahu, ktoré spôsobí oslobodenie používania na súkromné účely od DPH, nie je zlučiteľné so šiestou smernicou.

V – Návrh

56. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na otázky, ktoré predložil Hoge Raad, odpovedal takto:

Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 20 šiestej smernice bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade motorových vozidiel používaných tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely síce umožňuje vykonať okamžitý a úplný odpôťet dane na vstupe, ale v súvislosti s použitím na súkromné účely stanovuje paušálne dodatočné zdanenie, ktoré nie je primerané skutočnému rozsahu používania na súkromné účely. Ak sa vnútroštátny súd stretne s takou právnou úpravou a ak táto právna úprava viedla k príliš vysokému dodatočnému zdaneniu skutočného používania motorového vozidla na súkromné účely, je povinný danú právnu úpravu neuplatniť v rozsahu, v akom ide nad rámec primeraného zdanenia používania na súkromné účely.

57. Subsidiárne Súdnemu dvoru navrhujem, aby na obe prejudiciálne otázky Hoge Raad odpovedal takto:

1. ?lánok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice bráni zmenám vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá existovala už v ?ase, keď smernica nadobudla ú?innos?,

– a ktorá odpo?et dane obmedzuje v súvislosti s ur?itými sú?as?ami aktív podniku, ktoré sa používajú na zmiešané ú?ely, a to tým, že odpo?et dane síce najprv umož?uje okamžite a v celom rozsahu, ale z kone?ného h?adiska ide len o ?iasto?ný odpo?et, pretože z použitia na súkromné ú?ely sa dodato?ne odvádza DPH,

– pri?om suma, ktorá je vylú?ená z kone?ného odpo?tu, sa v dôsledku zmien a doplnení vo väčšine prípadov zvýšila, ale logika a systematika právnej úpravy ostali nezmenené,

a to len vtedy, ak (a v rozsahu, v akom) dodato?né obmedzenie ide nad rámec toho, ?o je nevyhnutné na primerané zdanenie používania na súkromné ú?ely da?ou z pridanej hodnoty.

2. Ak dodato?né obmedzenie odpo?tu dane, ktoré bolo zavedené na základe zmien a doplnení vnútroštátnej právnej úpravy, ide nad rámec toho, ?o je potrebné na primerané zdanenie používania na súkromné ú?ely da?ou z pridanej hodnoty, v dôsledku ?oho sa na zmenenú a doplnenú úpravu už v tejto súvislosti nevz?ahuje ?lánok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice, je vnútroštátny súd povinný danú úpravu uplatni? len v rozsahu nevyhnutnom na ú?ely tohto zdanenia. Neuplatnenie novej a/alebo skoršej úpravy v úplnom rozsahu, ktoré spôsobí oslobodenie používania na súkromné ú?ely od DPH, nie je zlu?ite?né so šiestou smernicou.

1 – Jazyk prednesu: nem?ina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských 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 – Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1). Ke?že sa skutkový stav konania vo veci samej týka roku 2006 a táto smernica nadobudla v súlade so svojím ?lánkom 413 ú?innos? až 1. januára 2007, treba prejednávanú vec posúdi? podľa šiestej smernice.

4 – ?lánok 15 ods. 6 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968) v spojení s ?lánkom 15 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (vykonávacie nariadenie k dani z obratu z roku 1968).

5 – Rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C?345/99, Zb. s. I?4493, bod 18, ako aj z 23. apríla 2009, Puffer, C?460/07, Zb. s. I?3251, bod 82, a PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, Zb. s. I?3459, bod 17.

6 – Rozsudky zo 6. júla 1995, BP Supergaz, C?62/93, Zb. s. I?1883, bod 18; z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I?10921, bod 28, a z 28. júla 2011, Komisia/Ma?arsko, C?274/10, Zb. s. I?7289, bod 43.

7 – Rozsudky z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Zb. s. I?1, bod 15; z 1. apríla 2004, Bockemühl, C?90/02, Zb. s. I?3303, bod 39, a z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, Zb. s. I?10567, bod 27.

8 – Rozsudky z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C?110/98 až C?147/98, Zb. s. I?1577, bod 43; z

29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, Zb. s. I?5583, bod 35, a z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C?368/09, Zb. s. I?7467, bod 37.

9 – Rozsudky z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C?409/99, Zb. s. I?81, bod 59; z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca, C?371/07, Zb. s. I?9549, bod 26, a Magoora, už citovaný v poznámke pod ?iarou 6, bod 28.

10 – Pozri rozsudky Magoora, už citovaný v poznámke pod ?iarou 6, bod 28; Pannon Gép Centrum, už citovaný v poznámke pod ?iarou 8, bod 37, a Komisia/Ma?arsko, už citovaný v poznámke pod ?iarou 6, bod 43.

11 – Rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 19, a Magoora, už citovaný v poznámke pod ?iarou 6, bod 29.

12 – Rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 19; Danfoss a AstraZeneca, už citovaný v poznámke pod ?iarou 9, bod 28, a z 15. apríla 2010, X Holding, C?538/08 a C?33/09, Zb. s. I?3129, bod 38.

13 – Rozsudky Puffer, už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 83; X Holding, už citovaný v poznámke pod ?iarou 12, bod 39, a z 30. septembra 2010, Oasis East, C?395/09, Zb. s. I?8811, bod 20. Smernica o spoločnom systéme DPH obsahuje v ?lánku 176 výnimku, ktorá zodpovedá výnimke upravenej v ?lánku 17 ods. 6 šiestej smernice.

14 – Pokia? sú vylú?ené predmety a služby definované dostato?ne presne a nejde o všeobecné vylú?enie; pozri rozsudok X Holding, už citovaný v poznámke pod ?iarou 12, body 40 až 45.

15 – Rozsudky z 21. apríla 2005, HE, C?25/03, Zb. s. I?3123, bod 46; zo 14. septembra 2006, Wollny, C?72/05, Zb. s. I?8297, bod 21, a Puffer, už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 39.

16 – Rozsudky zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C?434/03, Zb. s. I?7037, bod 24; Wollny, už citovaný v poznámke pod ?iarou 15, bod 22, a Puffer, už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 40.

17 – Rozsudok Wollny, už citovaný v poznámke pod ?iarou 15, bod 33.

18 – Rozsudky Charles a Charles-Tijmens, už citovaný v poznámke pod ?iarou 16, bod 30, a Wollny, už citovaný v poznámke pod ?iarou 15, body 24, 31 a 33.

19 – Pozri rozsudky z 8. mája 2003, Seeling, C?269/00, Zb. I?4101, bod 42 a nasl.; Charles a Charles?Tijmens, už citovaný v poznámke pod ?iarou 16, bod 25, a Puffer, už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 41 a nasl.

20 – Rozsudok Wollny, už citovaný v poznámke pod ?iarou 15, bod 34.

21 – Rozsudok Wollny, už citovaný v poznámke pod ?iarou 15, bod 35 a nasl.

22 – Pozri bod 20 vyššie.

23 – Pozri rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, Zb. s. I?3039, bod 33.

24 – Rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 41.

25 – Pozri rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ?iarou 5, bod 42.

26 – Už citovaný v poznámke pod ťiarou 15, bod 37.

27 – Rozsudok Wollny, už citovaný v poznámke pod ťiarou 15, bod 37.

28 – Rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, už citovaný v poznámke pod ťiarou 23, bod 30.

29 – Pozri rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, už citovaný v poznámke pod ťiarou 23, bod 26, v súvislosti s ťlánkom 20 smernice.

30 – Pozri rozsudok Wollny, už citovaný v poznámke pod ťiarou 15, body 32 až 36.

31 – Prípadné príliš nízke samotné dodatočné zdanenie je tiež problematické, ale v konaní vo veci samej by sa nemalo zohľadňovať, pretože v ťom ide iba o napadnutie dodatočného daňového výmeru zo strany zdaniteľnej osoby, ktorého cieľom je zrušenie alebo aspoň zníženie stanovenej dane.

32 – Pozri bod 72 mojich návrhov z 13. decembra 2007 k rozsudku z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283. V rozsudku Magoora (už citovaný v poznámke pod ťiarou 6, bod 44) Súdny dvor naopak uprednostnil výklad vnútroštátnych právnych noriem v súlade s právom Únie.

33 – Pozri bod 13 vyššie.

34 – Rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, body 85 a 87. V súvislosti s klauzulou „standstill“ podľa ťlánku 57 ods. 1 ES, resp. ťlánku 64 ods. 1 ZFEÚ, ktorá sa týka voľného pohybu kapitálu vo vzťahu k tretím štátom, pozri rozsudky z 24. mája 2007, Holböck (C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 41), a z 11. februára 2010, Fokus Invest (C-541/08, Zb. s. I-1025, bod 42).

35 – Rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-40/00, Zb. s. I-4539, bod 17; Metropol a Stadler, už citovaný v poznámke pod ťiarou 9, bod 46; z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 66; Magoora, už citovaný v poznámke pod ťiarou 6, bod 37; Danfoss a AstraZeneca, už citovaný v poznámke pod ťiarou 9, bod 28, a Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 86.

36 – Už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 87. Pozri aj rozsudok Cookies World (už citovaný v poznámke pod ťiarou 35, bod 63), ako aj o klauzule „standstill“ podľa ťlánku 57 ods. 1 ES, resp. ťlánku 64 ods. 1 ZFEÚ v súvislosti s voľným pohybom kapitálu vo vzťahu k tretím štátom rozsudky Holböck (už citovaný v poznámke pod ťiarou 34, bod 41) a Fokus Invest (už citovaný v poznámke pod ťiarou 34, bod 42).

37 – Už citovaný v poznámke pod ťiarou 35, bod 17.

38 – Už citovaný v poznámke pod ťiarou 12, bod 62 a nasl.

39 – Pozri bod 40 vyššie.

40 – Rozsudok Magoora, už citovaný v poznámke pod ťiarou 6, bod 44. Pozri aj KOKOTT, J., HENZE, T.: 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 – Rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod ťiarou 35, bod 17 a nasl. a bod

