

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 14. prosince 2004¹

I — Úvod

posoudil za neslučitelnou s čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice.

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

II — Právní rámec

A — Právní úprava Společenství

2. V projednávané věci vyvstává zvláště otázka, zda je britská právní úprava daně z přidané hodnoty, podle které je zaměstnavatel ohledně jím provedené náhrady nákladů za pohonné hmoty dodávané svým zaměstnancům oprávněn k odpočtu daně z přidané hodnoty, srovnatelná s nizozemskou právní úpravou odpočtu, kterou Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 8. listopadu 2001 ve věci C-338/98³

3. Článek 4 šesté směrnice stanoví:

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

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Směrnice Rady 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

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

[...]

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

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

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

[...]“

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

[...]

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

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

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

[...]“

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

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.“

„Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za

zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani. [...]

dne 1. prosince 1991, je ohledně náhrady nákladů za pohonné hmoty osobou povinnou k dani stanoveno:

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

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

a) zaplatí skutečné náklady, které vynaloží na pohonné hmoty, nebo

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

b) zaplatí částku, která se blíží celkově nebo jejíž část se blíží nákladům za pohonné hmoty a bude zaplácena jakožto náhrada těchto nákladů, a která je určena na základě

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

i) celkové vzdálenosti, kterou vykoná vozidlo, které pohonné hmoty spotřebovává (zahrnuje i vzdálenosti, které nebyly vykonány za obchodním účelem osoby povinné k dani), a

ii) zdvihového objemu vozidla, i když osoba povinná k dani provádí jakékoli platby, aby jí nahradila jiné náklady.

B — Vnitrostátní právní úprava

8. V člancích 2 a 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (dále jen „vyhláška o DPH z roku 1991), která nabyla účinnosti

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

9. Ve vysvětlivkách k této vyhlášce je uvedeno:

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

10. Podle popisu vlády Spojeného království se náhrada nákladů v praxi provede prostřednictvím zaměstnavatele podle čl. 2 písm. b) vyhlášky o DPH z roku 1991 podle následujícího systému: zaměstnanec předá zaměstnavateli podrobnou knihu jízd, ve které jsou zaznamenány služební jízdy, odpovídající počet kilometrů, jakož i zdvihový objem použitého vozidla. Kromě

toho odevzdá zaměstnanec zaměstnavateli takzvanou zjednodušenou fakturu za pohonné hmoty, která nevykazuje jmenovitě příjemce pohonných hmot.

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

III — Postup před zahájením soudního řízení a soudní řízení

12. Jelikož byla Komise názoru, že možnost odpočtu předpokládaná v člancích 2 a 3 vyhlášky o DPH z roku 1991 z důvodu chybějícího požadavku na účetnictví poru-

šuje čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, zahájila výzvou dopisem ze dne 10. května 1995 řízení pro nesplnění povinnosti proti Spojenému království podle článku 226.

8. listopadu 2001, na který Komise čekala, podala písemným projevem ze dne 27. ledna 2003, zapsaným do rejstříku Soudního dvora dne 28. ledna 2003, projednávanou žalobu.

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

14. Vláda Spojeného království zamítla kritiku Komise v odpovědích ze dne 13. července 1995, 16. prosince 1996, jakož i 28. ledna 1998 a uplatnila, že nárok na odpočet za náhradu nákladů za pohonné hmoty zaměstnanců vzniklých k profesním účelům zaměstnavatele tak, jak je upraveno ve vyhlášce o DPH z roku 1991, musí podle šesté směrnice obstát.

15. Jelikož Komise trvala na svém názoru, zaslala dne 14. října 1998 vládě Spojeného království odůvodněné stanovisko, posledně uvedená však ve své odpovědi ze dne 15. prosince 1998 trvala taktéž na svém postoji. Po vydání rozsudku Komise v. Nizozemsko dne

16. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

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

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

IV — Přezkum žalobních důvodů uplatněných Komisí

17. Žalobní důvody uplatněné Komisí se týkají jednak podmínek vzniku nároku na odpočet daně tak, jak jsou uvedeny v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, a jednak podmínek pro uplatňování nároku na odpočet daně upravených v článku 18 této směrnice⁴.

A — K porušení článku 17 šesté směrnice

1. Hlavní argumenty účastníků řízení

18. Podle názoru *Komise* porušuje sporná vyhláška o DPH z roku 1991 čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice jednak tím, že umožňuje odpočet ve vztahu k dodávce osobě, která není povinná k dani, totiž zaměstnanci, a jednak tím, že nezajišťuje, aby se nárok na odpočet daně vztahoval jen na dodávky pohonných hmot, které jsou vynaloženy na zdanitelná plnění zaměstna-

vatele. Přitom se v první řadě opírá o rozsudek *Komise v. Nizozemsko* a uvádí, že předmětná britská právní úprava je srovnatelná s právní úpravou, kterou Soudní dvůr v uvedeném rozsudku posoudil za neslučitelnou s šestou směrnicí.

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

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

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

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

21. V projednávaném případě se jedná o to, zda článek 17 šesté směrnice přiznává nárok na odpočet daně v situacích, kdy zaměstnanec nakupuje pro, respektive ve prospěch podniku zaměstnavatele a kdy zaměstnanec následně obdrží od podniku náhradu za tyto výlohy. Pokud jsou užívány zboží a služby v rámci zdanitelného plnění, nemůže záležet na tom, zda je skutečným (nebo také smluvním) zákazníkem sám zaměstnavatel nebo jeho zaměstnanec či zástupce.

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

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

23. Vláda Spojeného království sice uznává, že mezi systémem, o který šlo v rozsudku

24. Ve své písemné odpovědi na otázku Soudního dvora připustila vláda Spojeného království, že ve vyhlášce o DPH z roku 1991 není ustanoveno žádné právně závazné propojení mezi nárokem na odpočet zaměstnavatele podle článků 2 a 3 vyhlášky o DPH z roku 1991 a pohonnými hmotami zakoupenými zaměstnancem na daňové odpočty zaměstnavatele. Nutné propojení vyplývá však z Value Added Tax Act 1994 (dále jen „zákon o DPH z roku 1994“). Ustanovení tohoto zákona popsána vládou Spojeného

království obsahují právní základ pro vyhlášku o DPH z roku 1991, obecnou definici daně z přidané hodnoty (daně z přidané hodnoty za dodávky zboží a služeb pro účely podniku osoby povinné k dani) a právní úpravu, podle které jsou daně na vstupu při smíšeném použití odpočitatelné pouze u zboží a služeb užívaných *pro rata* pro účely podnikání.

2) Posouzení

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

26. Nárok na odpočet je podle ustálené judikatury Soudního dvora nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty a nemůže být zásadně omezován⁶. Smyslem úpravy odpočtu daně je zcela osvobodit podnikatele od daně z přidané hodnoty, dlužné nebo odvedené v rámci jeho hospodářské činnosti. Společný systém daně

z přidané hodnoty zajišťuje tedy, že všechny hospodářské činnosti nezávisle na svém účelu a svém výsledku jsou neutrálně daňově zatíženy, pokud tyto činnosti samotné podléhají dani z přidané hodnoty⁷.

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

28. Podle znění tohoto ustanovení předpokládá tedy nárok na odpočet nejprve, že dotčená osoba je povinná k dani ve smyslu šesté směrnice a že dotčené zboží a služby byly využity pro účely jeho zdaněného plnění⁸.

29. Dále vyplývá ze znění čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, že nárok na odpočet daně existuje pouze ve vztahu k dani z přidané hodnoty, která byla odvedena

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

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

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

s ohledem na zboží nebo služby, jež byly osobě povinné k dani dodány nebo poskytnuty jinou osobu povinnou k dani.

nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, která byla odvedena za zboží fyzicky předané jeho zaměstnancům, ačkoliv bylo prodáno osobě povinné k dani k výhradnímu využití v rámci její obchodní činnosti“¹⁰.

30. Nejprve je třeba poznamenat k výtce Komise, že se u zaměstnance nejedná o osobu povinnou k dani, respektive že řetězec činností je přerušen, že v projednávaném případě – v souladu s ustanovením čl. 4 odst. 4 šesté směrnice – je mezi účastníky řízení nesporné, že se u dotčených zaměstnanců, kteří obdrží náhradu nákladů, nejedná o osoby povinné k dani⁹. Jde spíše o otázku, zda lze vycházet navzdory této trojúhelníkové konstelaci, pro kterou připouští vyhláška o DPH z roku 1991 odpočet daně z přidané hodnoty, z dodávky mezi osobami povinnými k dani, totiž mezi prodejcem pohonných hmot a zaměstnavatelem.

31. Z rozsudku Intiem vyplývá, že fyzická dodávka zboží zaměstnanci nebrání sama o sobě nároku zaměstnavatele na odpočet. Podle skutkového stavu ve věci byly totiž pohonné hmoty stejně jako v projednávaném případě dodávány zaměstnanci. Soudní dvůr k tomu konstatoval, že omezení odpočtu daně v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice „nemůže pro zboží, které mu bylo dodáno, vylučovat

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

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

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

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

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

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

35. Podle ustálené judikatury tak osoba nabude zboží jako osoba povinná k dani, a nikoliv jako soukromá osoba nebo konečný spotřebitel právě tehdy, pokud je nabude za účelem svých zdanitelných plnění¹². Pokud dále zaměstnanec užívá zboží nebo služby pro potřeby svého zaměstnavatele, tvoří toto zboží nebo služby prvky nákladů toho zboží nebo služeb, které nakonec zaměstnavatel jako osoba povinná k dani dodává. Zaměstnanec nevystupuje v tomto případě jako konečný spotřebitel a řetězec výkonů potom není s ohledem na toto zboží nebo služby přerušen.

36. Ve svém rozsudku Intiem vycházel Soudní dvůr očividně z toho, že dodávka pohonných hmot se uskutečnila v rámci obchodní činnosti zaměstnavatele nebo že pohonné hmoty byly nabyty pro obchodní potřeby zaměstnavatele¹³.

37. Kromě toho byly podle závěrů Soudního dvora v rozsudku Komise v. Nizozemsko, ve věci Intiem splněny podmínky pro daňový odpočet – zvláště podmínka, že existuje dodávka provedená mezi osobami povinnými k dani – především proto, že zaměstnavatel v tomto případě dodával zboží svým zaměstnancům na svůj účet, a v důsledku toho od dodavatele obdržel faktury, jimiž mu byla vyúčtována daň z přidané hodnoty za dodané zboží¹⁴.

38. V právní úpravě, která byla předmětem rozsudku Komise v. Nizozemsko, však tyto okolnosti dány nebyly; týkala se paušalizované náhrady nákladů za odpis zaměstnaneckého vozidla a jeho spotřeby pohonných hmot. Samotnou tuto náhradu nákladů nepovažoval Soudní dvůr ostatně za dostatečnou indicii existence „dodávky“ ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Soudní dvůr se proto domníval, že není možné nahlížet na nizozemský mechanismus odpočtu jako na slučitelný s tímto ustanovením¹⁵.

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

13 — Viz body 12, 14 a 16 rozsudku.

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

15 — Viz body 48 a 54 rozsudku.

39. Soudní dvůr v tomto rozsudku uznal, že toto řešení, zakládající se na doslovném výkladu šesté směrnice, nemusí být nutné v celém rozsahu v souladu s účelem ustanovení čl. 17 odst. 2 písm. a) a s některými cíli, sledovanými šestou směrnicí, ale neoznačil – aniž by muselo být činné Společenství – žádný základ pro nárok na odpočet tak, jak byl upraven v nizozemském právu¹⁶.

40. Pokud vycházíme z rozsudku Komise v. Nizozemsko jakožto ze základu k projednávanému případu, je třeba konstatovat, že úprava odpočtu tak, jak je upravena ve vyhlášce o DPH z roku 1991 a jak byla popsána vládou Spojeného království, nepředpokládá každopádně přímé započtení nebo jiný přímý vztah mezi dodavatelem pohonných hmot a zaměstnavatelem, a proto z tohoto pohledu neexistuje dodávka zboží mezi osobami povinnými k dani. Vytykaná skutečnost Komise v tomto ohledu je tedy opodstatněná.

41. Vytykaná skutečnost Komise směřuje dále – což se mi jeví jako významnější – také k tomu, že zde dotčený mechanismus odpočtu daně nezajišťuje, aby bylo zahrnuto pouze zboží, které se užije pro zdanitelná

plnění zaměstnavatele. Vláda Spojeného království oproti tomu uplatnila, že britský mechanismus zdanitelného plnění zajišťuje narozdíl od toho, o který se jednalo v rozsudku Komise v. Nizozemsko, že daň z přidané hodnoty je odpočitatelná pouze ohledně skutečných nákladů zaměstnanců na pohonné hmoty.

42. Je sice třeba připustit, že obvyklá metoda výpočtu ve Spojeném království podle vykonané vzdálenosti, zdvihového objemu vozidla a skutečných průměrných nákladů pohonných hmot v zásadě připouští náhradu nákladů zaměstnavatelem, která odpovídá přesněji skutečným nákladům na pohonné hmoty vynaložené na služební jízdy zaměstnanců než paušálně-přibližná úprava, o kterou šlo v věci Komise v. Nizozemsko.

43. Na vyhlášce o DPH z roku 1991 není však problematický klíč k výpočtu nákladů pohonných hmot jako takový, nýbrž spíše to, že podle znění vyhlášky o DPH z roku 1991 není zajištěno, že zaměstnavatel nemůže provést odpočet daně za náklady na pohonné hmoty jízdy svých zaměstnanců, které nejsou služebními jízdami.

44. Článek 2 písm. b) vyhlášky o DPH z roku 1991 připouští totiž odpočet daně ohledně částky, která se blíží *celkově nebo jejíž část se*

16 — Viz body 55 a 56 rozsudku; což může představovat ve srovnání s jinými rozsudky Soudního dvora k šesté směrnici spíše restriktivní výklad. Viz jen např. rozsudek Faxworld (uvedený v poznámce pod čarou 8), bod 42; viz v této souvislosti dále také rozsudek ze dne 20. února 1997, DFDS, C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 23, podle kterého představuje „zohlednění hospodářské reality základní kritérium pro použití společného systému daně z přidané hodnoty“.

blíží nákladům za pohonné hmoty osoby, která není povinná k dani (zaměstnanec) a která je mu zaplacená jako náhrada těchto nákladů.

směrnice musejí být provedeny podle ustálené judikatury právně závaznými předpisy a je třeba je provést natolik konkrétně, určitě a jasně, aby splňovaly zásadu právní jistoty¹⁸.

45. Vláda Spojeného království tak uznala, že neexistuje právně závazné propojení mezi nárokem na odpočet daně zaměstnavatele podle článků 2 a 3 vyhlášky o DPH z roku 1991 a užitím pohonných hmot zakoupených zaměstnancem na zdanitelná plnění zaměstnavatele.

47. Vyhláška o DPH z roku 1991 však – v kombinaci se zákonem o DPH z roku 1994 – nepředstavuje odpovídající provedení nároku na odpočet daně ani praxe v použití sporné vyhlášky o DPH z roku 1991, která je v souladu se směrnicí, jak je tvrzeno vládou Spojeného království, neodpovídá požadavkům jasnosti a právní jistoty¹⁹.

46. Co se týče ustanovení zákona o DPH z roku 1994, na která bylo poukázáno teprve v písemné odpovědi na otázku Soudního dvora¹⁷, není jednak pochopitelné, v jakém rozsahu může být těmito obecnými předpisy zajištěno, že se nárok na odpočet daně podle článku 2 vyhlášky o DPH z roku 1991 vztahuje výhradně na pohonné hmoty využívané pro provozní účely, zvláště když se považují pohonné hmoty ve smyslu tohoto článku podle článku 3 téže vyhlášky ve spojení s čl. 14 odst. 3 zákona o DPH z roku 1994 za dodané osobě povinné k dani pro účely jím vykonávané obchodní činnosti; kromě toho je třeba konstatovat, že

48. Vláda Spojeného království konečně prohlásila, že je připravena změnit vyhlášku o DPH z roku 1991 a že to již Komise navrhla. V této souvislosti stačí uvést, že podle ustálené judikatury se existence nesplnění povinnosti posuzuje vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku, a že změny, ke

18 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 18. ledna 2001, Komise v. Itálie (C-162/99, Recueil, s. I-541, bod 22), ze dne 8. července 1999, Komise v. Francie (C-354/98, Recueil, s. I-4927, bod 11); ze dne 4. prosince 1997, Komise v. Itálie (C-207/96, Recueil, s. I-6869, bod 26), a ze dne 13. března 1997, Komise v. Francie (C-197/96, Recueil, s. I-1489, body 14 a 15).

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

17 — Viz výše bod 24.

kterým došlo následovně, nemohou být Soudním dvorem brány v úvahu²⁰.

přiznává nárok na odpočet daně, aniž by jej vážala na to, že osoba povinná k dani vlastní fakturu vystavenou podle čl. 22 odst. 3.

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

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

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

B — *K porušení článku 18 šesté směrnice*

1) Hlavní argumenty účastníků řízení

51. Tímto žalobním důvodem uplatňuje *Komise*, že vyhláška o DPH porušuje čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice tím, že

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

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

2) Posouzení

pro poskytnutí nároku na odpočet daně, je tak porušen čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Jelikož dotčený mechanismus odpočtu daně není v souladu s článkem 17 šesté směrnice, je tedy také druhý žalobní důvod Komise opodstatněný.

54. Vláda Spojeného království nezpochybňovala, že pokud nejsou splněny podmínky

V — Závěry

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

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