



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 8. prosince 2011¹

Věc C-594/10

T. G. van Laarhoven

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

„Daň z přidané hodnoty — Šestá směrnice — Odpočet 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 odpočet daně nelze v zásadě omezit. Šestá směrnice o dani z přidané hodnoty² a směrnice o systému daně z přidané hodnoty³, která po ní následovala, však nadále připouští starší vnitrostátní právní předpisy, které omezují nárok na odpočet 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 odpočet 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 odpočtu daně, nebo případně podle unijních právních předpisů o zdanění využívání pro soukromé účely. Tato právní úprava totiž připouští, aby byl okamžitý a úplný odpočet daně proveden v případě používání osobního motorového vozidla jak pro podnikatelské, tak pro soukromé účely, a stanoví roční 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 výňatcích 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 řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

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 (Úř. věst. 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 (Úř. věst. 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.

[...]

Členské 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 daně“, obsahuje článek 11, který obsahuje následující relevantní ustanovení:

„A. V tuzemsku

1) Základem daně je:

[...]

c) při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani;

[...]“

4. Znění článku 17 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z jejího čl. 28f bodu 1, nadepsaného „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, je následující (výňatek):

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

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

[...]

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vymezení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.

[...]“

5. Článek 20 šesté směrnice, nadepsaný „Oprava odpočtů“, stanoví:

„1. Původní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména

a) je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnila okolnost zohledněná při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé koupě nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků blíže určených v čl. 5 odst. 6. Členské státy mohou nicméně vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně 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 odpočet daně ohledně osobních motorových vozidel, která podnikatel používá nejen v rámci podnikání, nýbrž i soukromě⁴. Podle této právní úpravy je daň z přidané hodnoty, která je uložena na držbu, včetně 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 odpočíst, 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 něž 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 zdaňovacího 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.

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 (prováděcí nařízení o dani z obratu z roku 1968).

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

- „1) Brání čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice změnám právní úpravy omezující odpočet daně, jako je dotčená právní úprava, kterou chtěl členský stát využít možnosti stanovené v tomto ustanovení vyloučit odpočet daně pro některé zboží a služby (nebo zachovat jeho vyloučení), pokud částka, u níž je možnost odpočtu vyloučena, se v důsledku změn ve většině případů zvýšila, avšak základní myšlenka a systematika právní úpravy omezující odpočet daně zůstala nezměněna?
- 2) Má vnitrostátní soud v případě kladné odpovědi na první otázku povinnost nepoužít právní úpravu omezující odpočet daně v plném rozsahu, nebo stačí nepoužít tuto právní úpravu v rozsahu, v němž tato právní úprava rozšířila rozsah vyloučení nebo omezení odpočtu daně, které existovaly v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost?“

11. Řízení se účastnili T. G. van Laarhoven, nizozemská vláda, vláda Spojeného království a Evropská komise, přičemž vláda Spojeného království předložila pouze písemné vyjádření.

IV – Právní posouzení

A – Úvodní poznámky

12. Nárok na odpočet daně, jak je jasně a jednoznačně zakotven v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice⁵, představuje podle ustálené judikatury podstatnou součást společného systému daně z přidané hodnoty⁶. Jeho cílem je zcela osvobodit podniky od daně z přidané hodnoty, kterou dluží či zaplatily za operace na vstupu⁷ v rámci své hospodářské činnosti, je přímo vykonatelný⁸, a zaručuje tak neutralitu této daně⁹. Nárok na odpočet daně tedy nemůže být v zásadě omezen¹⁰.

13. Na nárok na odpočet daně se však vztahuje výjimka uvedená v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, zejména v druhém pododstavci¹¹. Podle tohoto ustanovení jsou členské státy oprávněny zachovat své právní předpisy ohledně vynětí nároku na odpočet daně, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada nepřijme pravidla uvedená v tomto ustanovení¹². Jelikož posledně uvedené doposud nenastalo¹³, mohly členské státy zachovat všechny právní předpisy o vynětí z nároku na odpočet daně, které existovaly v rozhodném období¹⁴.

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 Soupergaz (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. Maďarsko (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. Maďarsko (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 čarou 12, bod 39), a ze dne 30. září 2010, Oasis East (C-395/09, Sb. rozh. s. I-8811, bod 20). Směrnice o systému DPH obsahuje v článku 176 výjimku odpovídající výjimce uvedené v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

14 — Pokud jsou vyloučené zboží a služby dostatečně přesně definovány a nejedná se o obecné vyloučení, viz rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 12, body 40 až 45).

14. Hoge Raad žádá Soudní dvůr o výklad tohoto čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice v souvislosti s nizozemskou právní úpravou, která se týká režimu daně z přidané hodnoty pro osobní motorová vozidla, která jsou používána jak pro podnikatelské, tak i soukromé účely. Podle Hoge Raad vede tato právní úprava, která existovala již před vstupem směrnice v platnost, k omezení nároku na odpočet daně. Jeho pochybnosti o slučitelnosti této právní úpravy se šestou směrnicí vycházejí konkrétně z toho, že právní úprava byla po vstupu směrnice v platnost opakovaně změněna a možnost odpočtu daně tím byla ve značném rozsahu ještě více omezena.

15. Vzniká však otázka, zda je třeba v nizozemské právní úpravě vůbec spatřovat omezení nároku na odpočet daně, které by se mělo posoudit podle čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

16. Nizozemská právní úprava totiž opravňuje osobu povinnou k dani, na což odkazuje i Komise, skutečně k tomu, aby provedla okamžitý a úplný odpočet daně na vstupu, která je uložena zejména na pořízení osobního motorového vozidla, které má být používáno pro podnikatelské i soukromé účely. Tato právní úprava je tak v souladu s ustálenou judikaturou, podle níž osoba povinná k dani může rovněž zařadit v plném rozsahu do majetku podniku investici, která slouží nejenom podnikatelské činnosti osoby povinné k dani, nýbrž i k soukromému účelu¹⁵, a v takovém případě je daň na vstupu dlužná v okamžiku získání tohoto předmětu podle článků 17 a 18 směrnice v zásadě úplně a okamžitě odpočitatelná¹⁶.

17. Předkládající soud má však za to, že nárok na odpočet daně je omezen tím, že nizozemská právní úprava stanoví časově odstupňované dodatečné zdanění soukromého používání osobního motorového vozidla. V tomto ohledu je tak ke konci kalendářního roku vyměřena částka daně z přidané 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 odpočet daně ve smyslu čl. 17 odst. 6 směrnice, které by bylo přípustné pouze výjimečně a krom toho pouze přechodně. Takové pozdější vyměření daně z přidané hodnoty za využívání zboží pro soukromé účely, které tvoří v plném rozsahu součást aktiv podniku, který byl oprávněn provést okamžitý a úplný odpočet daně, spíše odpovídá logice systému, který zavedla tato směrnice¹⁷.

19. Směrnice totiž sama stanoví, že v takovém případě je povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty za využívání zboží v podniku pro soukromé účely v rozporu s právem na úplný a okamžitý odpočet daně¹⁸. 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 přidané hodnoty za výdaje vynaložené na toto užívání¹⁹.

20. Tentýž cíl má rovněž článek 20 šesté směrnice obsahující pravidla pro opravu původního odpočtu daně, který se stejně jako ustanovení čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) směrnice použije v případech, v nichž je zboží využíváno současně pro podnikatelské i soukromé účely, ačkoli jeho rozsah působnosti neodpovídá zcela rozsahu působnosti tohoto ustanovení²⁰.

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 čarou 5, bod 39).

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

17 — Rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod čarou 15, bod 33).

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

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

20 — Rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod čarou 15, bod 34).

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 odpočtu daně neoprávněná hospodářská výhoda vůči konečnému spotřebiteli. Na druhé straně mají obě ustanovení zajistit vztah mezi odpočtem daně a výběrem daně z přidané hodnoty²¹.

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 odpočet daně. Aby mohly být předkládajícímu soudu poskytnuty užitečné údaje pro posouzení slčitelnosti 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 podpůrně 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 působnosti čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a článku 20 šesté směrnice se může podle judikatury překrývat. Tak je tomu zejména v případech, pokud zboží, které tvoří součást aktiv podniku, založilo nárok na okamžitý a úplný odpočet daně a je následně využíváno nejenom pro podnikatelské, nýbrž i soukromé účely²². 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 činnosti osvobozené od daně²³. Kromě toho vede použití tohoto ustanovení k tomu, že využívání pro soukromé účely představuje zdanitelné plnění ve smyslu čl. 17 odst. 2 směrnice²⁴. Tato fikce má za následek, že osoba povinná k dani je a zůstává oprávněna²⁵ provést odpočet 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 odpočtů. Členské státy však mohou podle rozsudku Wollny²⁶, 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 odpočtů.

21 — Rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod čarou 15, body 35 a násl.).

22 — Viz výše bod 20.

23 — Srov. rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 33).

24 — Rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 41).

25 — Srov. rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 42).

26 — Citovaný v poznámce pod čarou 15, bod 37.

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, vyčerpávajícím způsobem zodpovězena. Naopak s ohledem na jejich společný cíl²⁷ a jejich stejný hospodářský účinek²⁸ postačí konstatovat, že obě ustanovení, stejně tak jako nárok na odpočet daně samotný, mají v konečném důsledku zaručit neutralitu daňového zatížení²⁹. 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 přidané 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 odpočet daně³⁰.

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 členské 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 členským státům určitý prostor pro uvážení, když stanoví, že původní odpočet se opraví „postupy stanovenými členskými státy“ a členské 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 slučitelné se směrnicí, jelikož skutečnost, že chybí další rozlišení v případě používání pro soukromé účely při více než 500 km/rok, nevylučuje ani neoprávněně 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 původním řízení k závěru, že nizozemské právní předpisy dotčené v projednávaném případě vedly k příliš vysokému dodatečnému zdanění³¹ 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 účely³².

27 — Rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod čarou 15, bod 37).

28 — Rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (citovaný v poznámce pod čarou 23, bod 30).

29 — Srov. rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (citovaný v poznámce pod čarou 23, bod 26) k článku 20 směrnice.

30 — Srov. rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod čarou 15, body 32 až 36).

31 — Případné příliš nízké dodatečné zdanění je jako takové sice rovněž problematické, avšak mohlo by být v původním řízení irelevantní, jelikož v tomto případě se jedná pouze o napadení rozhodnutí o dodatečném zdanění osobou povinnou k dani s cílem zrušit nebo alespoň snížit stanovenou daň.

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

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 odpočet daně 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 – Podpůrně: k první předběžné 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 odpočet daně a stanoví pouze dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty při využívání pro soukromé účely za to, že v souladu s formulací předběžné otázky je třeba provést výklad čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, přezkoumám následně podpůrně toto ustanovení. Za tímto účelem vycházím jako předkládající soud z domněnky – podle mého názoru nesprávné – že nizozemská právní úprava omezuje právo na odpočet daně.

35. Jak již bylo uvedeno výše, členské státy mohly podle čl. 17 odst. 6 šesté směrnice zachovat právní předpisy o vyloučení odpočtu daně, které existovaly v okamžiku vstupu směrnice v platnost³³.

36. Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že pouhá skutečnost, že konkrétní vnitrostátní právní předpis, který omezuje nárok na odpočet daně, 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 směrnice³⁴.

37. Vnitrostátní právní úprava naproti tomu nepředstavuje omezení nároku na odpočet daně, 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 směrnice³⁵.

38. V této souvislosti Soudní dvůr v rozsudku Puffer³⁶ rozhodl, že právní úprava, která je založena na jiné základní myšlence, než je dřívější právo, a zavádí nový postup, nemůže být postavena na roveň s právními předpisy, které existovaly v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost.

39. Na rozdíl od názoru, k němuž 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.

33 — Viz výše bod 13.

34 — Rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 5, body 85 a 87). Srov. ke klauzuli „Stand-Still“ v čl. 57 odst. 1 ES, resp. čl. 64 odst. 1 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu vůči třetím státům rozsudky ze dne 24. května 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. června 2001, Komise v. Francie (C-40/00, Recueil, s. I-4539, bod 17), Metropol a Stadler (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 46); ze dne 11. září 2003, Cookies World (C-155/01, Recueil, s. I-8785, bod 66), Magoora (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 37), Danfoss a AstraZeneca (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 28) a Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 86).

36 — Citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 87. Srov. rovněž rozsudek Cookies World (citovaný v poznámce pod čarou 35, bod 63), jakož i ke klauzuli „Stand-Still“ v čl. 57 odst. 1 ES, resp. čl. 64 odst. 1 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu vůči třetím státům rozsudky Holböck (citovaný v poznámce pod čarou 34, bod 41) a Fokus Invest (citovaný v poznámce pod čarou 34, bod 42).

40. To potvrzuje zejména rozsudek Komise v. Francie³⁷, kterým byla zahájena judikatura týkající se nepřipustných rozšíření, a rozsudek X Holding³⁸, 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 odpočtu 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* odpočet daně s ohledem na využívání pro soukromé účely vyloučen. Taková starší právní úprava může, pokud je považována v tomto ohledu za omezení nároku na odpočet 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 mezeitím 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 vhodnější jiné posouzení, musí se přezkum soustředit na to, že změny dodatečně omezily ve většině případů konečný odpočet 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 dostačující k tomu, aby se jednalo o rozšíření rozsahu existujících výjimek³⁹.

44. Bylo by však ukvapeně 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 spočívají v tom, že v případě osobních motorových vozidel používaných k oběma účelům je nejprve povolen okamžitý a úplný odpočet daně, následně je však v souvislosti s používáním pro soukromé účely vyměřena daň z přidané hodnoty, takže z tohoto pohledu nebyl odpočet daně v této souvislosti konečný.

46. Takový mechanismus odpovídá, jak již bylo uvedeno, cílům směrnice, pokud původně přiznaný odpočet daně je na jeho základě později opraven v rozsahu, v němž bylo osobní motorové vozidlo skutečně používáno pro soukromé účely. Pokud původní 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 změn, pak se tato právní úprava celkově přiblížila cílům šesté směrnice, i když je konečný přípustný odpočet daně 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 odpočtu daně osvobozeno od daně 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.

37 — Citovaný v poznámce pod čarou 35, bod 17.

38 — Citovaný v poznámce pod čarou 12, bod 62 a násl.

39 — Viz výše bod 40.

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

- a která omezuje odpočet daně s ohledem na zboží, jež tvoří součást aktiv podniku a je využíváno ke smíšeným účelům, tím, že sice nejprve umožňuje provést okamžitý a úplný odpočet daně, 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 odpočtu daně, se v důsledku změn ve většině případů zvýšila, avšak základní myšlenka a systematika právní úpravy zůstaly nezměněny,

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

D – Rovněž podpůrně: ke druhé předběžné otázce

49. Pro případ, že by Soudní dvůr měl odpovědět na první předběžnou otázku jako takovou, posoudím následně podpůrně 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 změn 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 odpočet daně 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 daně z přidané hodnoty. Úplné nepoužití tedy nepřichází s ohledem na unijní právo v úvahu.

52. Jelikož by se na změněnou 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 daně 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 odpočtu daně, které bylo touto změnou zavedeno, celkově nad rámec, který je nezbytný pro zdanění využívání pro soukromé účely, a vede-li tak k celkově nepřípustnému rozšíření omezení, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby rozhodl podle možností existujících podle vnitrostátního práva, zda může použít pozměněné znění v rozsahu, v němž obsahuje předchozí omezující právní úpravu, nebo zda ji ponechá nepoužitou⁴⁰ a použije předchozí právní úpravu jako takovou.

40 — Srov. rozsudek Magoora (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 44). Viz rovněž 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.

54. Obecně je třeba zohlednit, že v tomto ohledu není nezbytně relevantní rozsah omezení, který byl stanoven vnitrostátním právem v okamžiku vstupu šesté směrnice v platnost. Bylo-li toto omezení totiž zmírněno po vstupu směrnice v platnost, avšak před změnou, kterou je třeba posoudit, nemůže se členský stát vrátit k dřívějšímu stavu svého vnitrostátního práva⁴¹.

55. Navrhuji tedy podpůrně Soudnímu dvoru, aby na druhou předběžnou otázku odpověděl následovně: jde-li dodatečné omezení odpočtu daně, které bylo zavedeno na základě změn vnitrostátní právní úpravy, nad rámec toho, co je nezbytné pro uložení přiměřené daně z přidané hodnoty na využívání pro soukromé účely, a v důsledku toho se na změněnou 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 dřívější právní úpravy, které vede k tomu, že využívání pro soukromé účely zůstane osvobozeno od daně z přidané hodnoty, není v souladu se šestou směrnicí.

V – Závěry

56. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji Soudnímu dvoru, aby Hoge Raad odpověděl takto:

„Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a článek 20 šesté směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, která sice umožňuje provést okamžitý a úplný odpočet daně v případě používání osobního motorového vozidla jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely, avšak v souvislosti s využíváním pro soukromé účely stanoví paušální dodatečné zdanění, které není v poměru ke skutečnému rozsahu využívání 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 využívání pro soukromé účely.“

57. Soudnímu dvoru podpůrně navrhuji, aby na obě předběžné otázky Hoge Raad odpověděl takto:

„1) Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice brání změnám ve vnitrostátní právní úpravě, která existovala již v okamžiku vstupu směrnice v platnost

— a která omezuje odpočet daně s ohledem na zboží, jež tvoří součást aktiv podniku a je využíváno ke smíšeným účelům, tím, že sice nejprve umožňuje provést okamžitý a úplný odpočet daně, 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 odpočtu daně, se v důsledku změn 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 daně z přidané hodnoty na využívání pro soukromé účely.

2) Jde-li dodatečné omezení odpočtu daně, které bylo zavedeno na základě změn vnitrostátní právní úpravy, nad rámec toho, co je nezbytné pro uložení přiměřené daně z přidané hodnoty na využívání pro soukromé účely, a v důsledku toho se na změněnou 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 dřívější právní úpravy, které vede k tomu, že využívání pro soukromé účely zůstane osvobozeno od daně z přidané hodnoty, není v souladu se šestou směrnicí.“

41 — Rozsudek Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 35, body 17 a násl. a 24).