

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

10. března 2005 *

Ve věci C-33/03,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES,
podaná dne 28. ledna 2003,

Komise Evropských společenství, zastoupená R. Lyalem, jako zmocněncem,
s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Spojenému království Velké Británie a Severního Irska, zastoupenému
P. Ormond a C. Jackson, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s N. Pleming, QC,
s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), N. Colneric, K. Schiemann a E. Juhász, soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. listopadu 2004,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. prosince 2004,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že v rozporu s ustanoveními článků 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) přiznalo osobám povinným k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z určitých dodávek pohonných hmot pro motorová vozidla osobám nepovinným k dani, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 2 Podle článku 4 šesté směrnice:

„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.

[...]

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.

[...]“

- 3 Článek 17 šesté směrnice nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“ stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

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) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

- 4 Článek 18 šesté směrnice nazvaný „Pravidla uplatňování nároku na odpočet daně“ uvádí:

„1. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani:

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

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Články 2 a 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (vyhláška z roku 1991 o DPH, dále jen „vyhláška o DPH“), která nabyla účinnosti dne 1. prosince 1991, stanoví:

„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
- b) zaplatí částku, která se blíží celkově nebo jejíž část se blíží nákladům za pohonné hmoty a bude zaplacená jakožto náhrada těchto nákladů, a která je určena na základě
 - 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) dvíhového objemu vozidla, i když osoba povinná k dani provádí jakékoli platby, aby jí nahradila jiné náklady.

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).“

- 6 Je třeba upřesnit, že čl. 14 odst. 3 Value Added Tax Act 1983 byl mezitím nahrazen čl. 24 odst. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o DPH).
- 7 Ačkoliv znění článků 2 a 3 vyhlášky o DPH je obecné, zdá se, že nárok na odpočet DPH stanovený těmito ustanoveními se týká pohonných hmot, které zaměstnavatel nahrazuje svým zaměstnancům, jak vyplývá z vysvětlivek k této vyhlášce, které zní takto:

„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. [...]“

Postup před zahájením soudního řízení

- 8 Komise zahájila řízení o nesplnění povinnosti podle článku 226 výzvou dopisem ze dne 10. května 1995, zaslano Spojenému království, v níž se nejdříve omezila na upozornění na porušení čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice. Byla totiž toho názoru,

že přiznání nároku na odpočet upraveného v člancích 2 a 3 vyhlášky o DPH bez nutnosti předložit fakturu není v souladu s požadavky zmíněného článku 18.

- 9 Po důkladnějším přezkumu došla Komise k závěru, že přiznání nároku na odpočet za okolností stanovených v člancích 2 a 3 vyhlášky o DPH porušuje také čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Dne 17. října 1996 zaslala Spojenému království doplňující výzvu dopisem. K rozptýlení jakýchkoliv pochybností o skutečnosti, že má za to, že nárok zaměstnavatele na odpočet DPH při náhradě nákladů za pohonné látky zaměstnavateli podle čl. 2 písm. a) a b) zmíněné vyhlášky je v rozporu s čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, zaslala Komise druhou doplňující výzvu dne 3. prosince 1997.
- 10 Spojené království podalo své připomínky dopisy ze dne 13. července 1995, 16. prosince 1996 a 28. ledna 1998.
- 11 Vzhledem k tomu, že tyto odpovědi Komisi neuspokojily, zaslala dne 14. října 1998 Spojenému království odůvodněné stanovisko, ve kterém jej vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhovělo tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho oznámení.
- 12 Spojené království ve své odpovědi na odůvodněné stanovisko ze dne 15. prosince 1998 zopakovalo svůj nesouhlas s postojem Komise.

K žalobě*K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení článku 17 šesté směrnice*

- 13 Komise tvrdí, že články 2 a 3 vyhlášky o DPH porušují čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, jelikož přiznávají osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH z pohonných hmot dodaných osobě nepovinné k dani. Mimoto zmíněná vnitrostátní ustanovení nepodřizují odpočet DPH osobou povinnou k dani podmínce, že pohonné látky jsou použity osobou nepovinnou k dani pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani.
- 14 Vláda Spojeného království uplatňuje, že právní úprava odpočtu daně stanovená šestou směrnicí má za cíl zcela zprostit osoby povinné k dani zatížení DPH splatné nebo odvedené v rámci jejích hospodářských činností (rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19). Když osoba vykonává hospodářskou činnost, veškeré zboží a služby, které jsou jí dodány pro účely této činnosti jsou předmětem nákladů na její vlastní plnění, a jakákoli DPH splatná z těchto plnění musí být tudíž odpočitatelná.
- 15 Je běžnou obchodní praxí, že zaměstnavatel – osoba povinná k dani – svěří svým zaměstnancům – osobám nepovinným k dani – nabývání zboží určeného k využití při jeho obchodní činnosti. Pro zajištění, aby zaměstnavatel mohl vykonat svůj nárok na odpočet DPH z veškerého zboží, které použil pro účely jeho zdanitelných plnění, je nutno mít za to, že pokud zaměstnanec jedná na účet zaměstnavatele a nabývá zboží, které použije zaměstnavatel pro účely svých obchodních činností, dodávka je ve skutečnosti provedená zaměstnavatelem.

- 16 V tomto ohledu je nejdříve nutno připomenout, že ustanovení článku 17 šesté směrnice uvádějí přesně podmínky vzniku a rozsahu nároku na odpočet. Neponechávají členským státům žádný prostor pro uvážení, pokud jde o jejich provedení (viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 35, a ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko, C-338/98, Recueil, s. I-8265, bod 43).
- 17 Dále z čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vyplývá, že osoba povinná k dani je oprávněna si odpočíst DPH, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží, jež jí bylo dodáno, a služby, jež jí byly poskytnuty, osobou nepovinnou k dani, pokud toto zboží a služby byly použity pro účely jejích zdanitelných plnění.
- 18 V projednávaném případě článku 2 a 3 vyhlášky o DPH opravňují osobu povinnou k dani, to znamená zaměstnavatele, odpočíst si DPH z pohonných hmot dodaných osobám nepovinným k dani, to znamená zaměstnancům, pokud tento zaměstnavatel nahradí zaměstnancům náklady na pohonné hmoty.
- 19 Je sice pravdou, jak zdůrazňuje vláda Spojeného království, že zaměstnanci při výkonu svých pracovních činností jednají obecně na účet zaměstnavatele. Podle této vlády musí totiž mít zaměstnavatel nárok na odpočet DPH z pohonných hmot nabytých zaměstnancem pro účely zdanitelných plnění zaměstnavatele.
- 20 Nicméně je nutno konstatovat, že vyhláška o DPH nepodřizuje nárok na odpočet, který upravuje, podmínce, že pohonné hmoty, nabyté osobou nepovinnou k dani,

byly použity pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani. Ani vyhláška o DPH, ani vysvětlivky k ní, neukládají totiž jako podmínku pro získání nároku na odpočet DPH, aby pohonné hmoty nabyté zaměstnancem byly použity pro účely zdanitelných plnění zaměstnavatele. Naopak čl. 2 písm. b) bod i) a článek 3 této vyhlášky, čteny společně, umožňují zaměstnavateli odpočíst od DPH částku nákladů za pohonné hmoty nahrazené zaměstnanci na základě celkové vzdálenosti, kterou vykoná vozidlo zaměstnance, která „zahrnuje i vzdálenosti, které nebyly vykonány za obchodním účelem osoby povinné k dani“.

- 21 V odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora vláda Spojeného království výslovně uznala, že „samotná vyhláška nestanoví existenci povinného vztahu mezi nárokem zaměstnavatele na odpočet DPH z pohonných hmot nabytých zaměstnancem a použitím pohonných látek zaměstnancem pro účely zdanitelných plnění zaměstnavatele“.
- 22 Z toho tudíž vyplývá, že články 2 a 3 vyhlášky o DPH nejsou v souladu s čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice v tom, že osobě povinné k dani, to znamená zaměstnavateli, umožňují odpočíst DPH z pohonných hmot dodaných osobám nepovinným k dani, to znamená zaměstnancům, za podmínek, které nezajišťují, že odpočtená DPH se výslovně vztahuje na pohonné hmoty použité pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani.
- 23 Vláda Spojeného království nicméně podotýká, že nezbytný vztah mezi nárokem na odpočet DPH a použitím pohonných hmot pro zdanitelná plnění osoby povinné k dani je zajištěn ustanoveními Value Added Tax Act 1994, jak jsou používány britskou daňovou správou. Tato vláda k této otázce vysvětluje, že systém náhrad

nákladů, který umožňuje nárok na odpočet DPH a který je uznán daňovou správou, funguje následovně. Zaměstnanec nejdříve předá zaměstnavateli podrobné vyúčtování o projeté vzdálenosti v kilometrech s uvedením cest, které byly provedeny za obchodními účely a odpovídající projeté vzdálenosti v kilometrech, jakož i zdvihový objem použitého vozidla. Zaměstnanec rovněž předá zaměstnavateli faktury týkající se nákupu pohonných hmot. Poté zaměstnavatel použije seznam sestavený Royal Automobile Club, Automobile Association nebo UK Customs (britský celní orgán), který vychází ze sazeb schválených Inland Revenue (britská daňová správa) na základě podrobných informací poskytnutých výrobcí vozidel za účelem určení nákladů na pohonné látky za kilometr pro dotčený typ vozidla. Tento systém poskytuje dostatečné záruky proto, aby částka nahrazená zaměstnancem odpovídala nákladům na pohonné hmoty skutečně použité zaměstnancem pro obchodní účely zaměstnavatele.

- 24 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že Value Added Tax Act 1994 je obecným právním předpisem týkajícím se DPH, který ve svých člancích 24 až 26, uvádí zásady odečítání této daně. I když na základě tohoto zákona se nárok na odpočet DPH obecně vztahuje na zboží a služby použité osobou povinnou k dani pro účely zdanitelných plnění, neuvádí tento zákon ustanovení článků 2 a 3 vyhlášky o DPH do souladu s ustanoveními čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Jelikož jsou podle článku 3 zmíněné vyhlášky pohonné hmoty, na něž jsou náklady nahrazeny zaměstnavatelem zaměstnancům, totiž automaticky považovány, pro účely Value Added Tax Act 1994, za dodané osobě povinné k dani pro účely obchodní činnosti, dotčené vnitrostátní právní předpisy nezajišťují, že nárok na odpočet DPH, který stanovují, se týká pouze pohonných hmot skutečně použitých zaměstnancem pro účely zdanitelných plnění zaměstnavatele.

- 25 Co se týče argumentu vlády Spojeného království, že praxe daňové správy zajišťuje existenci povinného vztahu mezi nárokem zaměstnavatele na odpočet DPH

a použitím pohonných hmot zaměstnanci pro účely zdanitelných plnění zaměstnavatele, je nutno připomenout, že podle ustálené judikatury může být neslučitelnost vnitrostátních právních předpisů s ustanoveními Společenství definitivně odstraněna pouze závaznými vnitrostátními ustanoveními, která mají stejnou právní hodnotu jako ustanovení, která mají být změněna. Pouze správní praxe nemůže být považována za platné splnění povinností vyplývajících z práva Společenství (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 13. března 1997, Komise v. Francie, C-197/96, Recueil, s. I-1489, bod 14; ze dne 9. března 2000, Komise v. Itálie, C-358/98, Recueil, s. I-1255, bod 17, a ze dne 7. března 2002, Komise v. Itálie, C-145/99, Recueil, s. I-2235, bod 30).²⁶

²⁶ Z výše uvedeného tudíž vyplývá, vzhledem k tomu, že články 2 a 3 vyhlášky o DPH přiznávají osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH z určitých dodávek pohonných hmot osobám nepovinným k dani za podmínek, které nezajišťují, že odečtená DPH se vztahuje výlučně na pohonné hmoty použité pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani, jsou neslučitelné s ustanoveními čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

²⁷ Z výše uvedeného vyplývá, že první žalobní důvod Komise je opodstatněný.

K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení článku 18 šesté směrnice

- 28 Komise tvrdí, že v rozporu s čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice je odpočet upravený v člancích 2 a 3 vyhlášky o DPH možno provést, aniž by bylo vyžadováno předložení faktury.
- 29 Vláda Spojeného království zpochybňuje tento žalobní důvod pouze pro případ, že první žalobní důvod nebude opodstatněný.
- 30 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že žalobní důvod vycházející z porušení čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice je také opodstatněný.
- 31 Je tudíž namístě určit, že Spojené království tím, že v rozporu s ustanoveními čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice přiznalo osobám povinným k dani nárok na odpočet DPH z určitých dodávek pohonných hmot pro motorová vozidla osobám nepovinným k dani, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z této směrnice.

K nákladům řízení

- 32 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu bude účastníku řízení, který byl ve sporu neúspěšný, uložena náhrada nákladů řízení, pokud účastník, který byl ve sporu úspěšný, náhradu nákladů ve svém návrhu požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení ve svém návrhu a Spojené království bylo ve sporu neúspěšné, je namíste mu uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že v rozporu s ustanoveními čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 18 odst. 1 písm. a) 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 z určitých dodávek pohonných hmot pro motorová vozidla osobám nepovinným k dani, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z této směrnice.
- 2) Spojenému království Velké Británie a Severního Irska se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.