NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 28. januára 2010[1]

I — Úvod

1. Otázky položené v týchto spojených veciach sa týkajú výkladu článku 11 ods. 4 druhej smernice Rady 67/228 z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty[2], ako aj článku 17 ods. 6 šiestej smernice, Súdnym dvorom.

2. Tieto otázky boli vznesené v priebehu konaní, v ktorých sú dotknuté niektoré kategórie výdavkov platiteľov DPH v prospech svojich zamestnancov, s ohľadom na ktoré holandská právna úprava prijatá pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice čiastočne vylučuje právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

3. Článok 11 ods. 1 druhej smernice stanovuje:

„Pokiaľ sú tovary a služby používané platiteľom dane na účely jeho podnikania, platiteľ dane je oprávnený odpočítať si od dane, ktorú je povinný zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty voči nemu uplatnenú ohľadom jemu dodaných tovarov alebo ohľadom jemu poskytnutých služieb;

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303. Táto smernica bola s účinnosťou od 1. januára 1978 zrušená šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských 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, ďalej len „šiesta smernica“).

…“ [*neoficiálny preklad*]

4. Článok 11 ods. 4 druhej smernice spresňuje:

„Určité tovary a určité služby môžu byť vylúčené z režimu odpočítania, najmä také, ktoré možno považovať za výlučne alebo čiastočne používané pre osobné potreby platiteľa dane alebo jeho zamestnancov.“ [*neoficiálny preklad*]

5. Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani;

2. dovoz tovaru.“ [*neoficiálny preklad*]

6. Článok 6 ods. 2 šiestej smernice je formulovaný takto:

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

a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia osobou podliehajúcou dani alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná; [používanie majetku podniku na osobnú spotrebu platiteľa dane alebo jeho zamestnancov alebo všeobecnejšie, na iné účely ako podnikanie, ak na základe tohto majetku vzniká nárok na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane z pridanej hodnoty – *neoficiálny preklad*];

b) bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely [bezplatné poskytnutie služieb platiteľom dane na jeho osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu jeho zamestnancov, alebo všeobecnejšie, na iné účely ako na podnikanie – *neoficiálny preklad*].

Členské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto

odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže [hospodárskej súťaže – *neoficiálny preklad*].“

7. Článok 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice upresňuje:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

…

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť [účinnosť – *neoficiálny preklad*], Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie [Rada na návrh Komisie jednomyseľne – *neoficiálny preklad*] rozhodne, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty sa nikdy neodratuje z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod [v každom prípade sú z práva na odpočítanie vylúčené výdavky, ktoré nie sú prísne podnikateľskej povahy, ako sú výdavky na luxus, zábavu alebo reprezentáciu – *neoficiálny preklad*].

Pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstúpení tejto smernice do platnosti [Pokiaľ uvedené pravidlo nenadobudne účinnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky vylúčenia, ktoré umožňuje ich vnútroštátna právna úprava v čase nadobudnutia účinnosti tejto smernice – *neoficiálny preklad*].“

B — *Vnútroštátne právo*

8. Článok 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (holandský zákon z roku 1968 o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Od dane splatnej za dodanie tovarov a služieb sa odpočítava daň splatná za dodanie tovarov a poskytnutie služieb podnikateľovi, ním vykonané nadobúdanie tovarov v rámci Spoločenstva, ako aj dovozy tovarov určených pre neho.“

9. Článok 15 zákona o DPH stanovuje:

„1. Daňou v zmysle článku 2 odpočítateľnou podnikateľom je:

a) daň, ktorá mu bola vyúčtovaná na základe faktúry vystavenej podľa uplatniteľných pravidiel počas príslušného zdaňovacieho obdobia inými podnikateľmi za tovary a služby, ktoré mu boli poskytnuté;

…“

10. Článok 16 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„Odpočítanie uvedené v článku 15 ods. 1 prvom pododseku môže byť v niektorých prípadoch úplne alebo čiastočne vylúčené kráľovskou vyhláškou, aby sa zabránilo tomu, aby boli tovary a služby určené na luxusné výdavky, na súkromné účely osôb, ktoré nie sú podnikateľmi… úplne alebo čiastočne oslobodené od dane.“

11. V súlade s článkom 1 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (kráľovské nariadenie z roku 1968 o vylúčení odpočtu DPH, ďalej len „kráľovské nariadenie z roku 1968“) v znení účinnom od 1. januára 1969 do 31. decembra 1979 nebolo odpočítanie uvedené v článku 15 ods. 1 zákona o DPH dovolené v prípade a v rozsahu, v akom sa tovary a služby používali na účely poskytnutia:

„1. …

a) obchodných darčekov alebo iných darov osobám, ktoré, ak by boli povinné odviesť daň z pridanej hodnoty, neboli by oprávnené odpočítať si ju v celom rozsahu alebo prinajmenšom jej podstatnú časť;

b) jedál a nápojov, ubytovania, odmeny v naturáliách, možnosti zúčastňovať sa športových činností a rekreácie alebo osobného dopravného prostriedku zamestnancom podnikateľa, alebo na iné súkromné účely týchto zamestnancov.

2. Za ‚obchodné darčeky' alebo ‚iné dary' sa považujú všetky služby dodané podnikateľom v rámci jeho obchodných vzťahov alebo na základe jeho štedrosti voči iným, bez nároku na odmenu alebo za odmenu nižšiu ako náklady na jeho nadobudnutie alebo výrobu, alebo, v prípade služieb, za cenu ich obstarania, bez dane z pridanej hodnoty."

12. Článok 2 kráľovského nariadenia z roku 1968 stanovuje:

„Ak si podnikateľ účtuje odmenu za takú službu, ako je služba uvedená v článku 1 [ods. 1] písm. b) alebo c), a ak je z tohto dôvodu splatná suma dane z pridanej hodnoty, odpočítanie sa povolí pomerne k sume dane splatnej z dôvodu tohto plnenia."

13. Článok 3 kráľovského nariadenia z roku 1968 v znení účinnom až do 31. decembra 1979 upresnil:

„V prípade, že náklady na nadobudnutie alebo výrobu alebo cena, bez dane z pridanej hodnoty, všetkých služieb, ako sú uvedené v článku 1 [ods. 1] písm. b) alebo c) poskytnutých podnikateľom v účtovnom období rovnakej osobe, nepresiahnu 250 guldenov, na predmetné služby sa nebude uplatňovať toto nariadenie."

14. S účinnosťou od 1. januára 1980 bolo kráľovské nariadenie z roku 1968 zmenené a doplnené na účely zavedenia osobitného systému na poskytovanie jedál a nápojov, pričom ďalšie ustanovenia tohto nariadenia zostali nezmenené.

15. Takže od 1. januára 1980 bolo poskytovanie jedál a nápojov vylúčené z pôsobnosti článku 1 ods. 1 písm. c) kráľovského nariadenia z roku 1968. Článok 3 tohto posledného menovaného nariadenia bol prečíslovaný na článok 4 a bol vložený nový článok 3, ktorý stanovuje vylúčenie odpočítania DPH z poskytovania jedál a nápojov. Suma uvedená

v bývalom článku 3 (nový článok 4) sa zvýšila z 250 na 500 holandských guldenov.

16. V dôsledku toho sú nové ustanovenia tohto nariadenia formulované takto:

„Článok 3

1. Ak sú tovary alebo služby používané podnikateľom na poskytovanie jedál a nápojov a ak za tieto služby účtuje nižšiu sumu, ako je suma vymedzená v odseku 2, odpočítanie je vylúčené až do výšky 6 % rozdielu medzi touto sumou a účtovanou sumou.

2. Suma uvedená v odseku 1 sa rovná nákladom na poskytovanie jedál a nápojov, bez dane z pridanej hodnoty, zvýšeným o 25 %. Ak jedlá a nápoje vyrobil sám podnikateľ, namiesto nákladov na obstaranie jedál a nápojov je potrebné zohľadniť náklady na obstaranie použitých prvotných surovín.“

Článok 4

1. V prípade, že náklady na nadobudnutie alebo výrobu alebo cena všetkých služieb, ako sú uvedené v článku 1 [ods. 1] písm. b) alebo c), bez dane z pridanej hodnoty, poskytol podnikateľ v účtovnom období rovnakej osobe a ak časť rozdielu uvedeného v článku 3 ods. 1 týkajúceho sa uvedenej osoby nepresiahne 500 [holandských] guldenov, predmetné služby a táto časť už citovaného rozdielu sa nezohľadňujú na účely uplatňovania tohto nariadenia.

2. Na účely celkového výpočtu uvedeného v prvom odseku rozdiel uvedený v článku 3 ods. 1 sa nezohľadní, ak bolo na účely poskytovania jedál a nápojov zamestnancom podnikateľa odpočítanie vylúčené na základe článku 3.“

III — Konania vo veci samej a prejudiciálne otázky

A — *Vec C-538/08, X Holding*

17. X Holding v období od 1. januára 1997 do 31. decembra 1994 nakúpil 34 osobných motorových vozidiel od automobilových koncesionárov. Tieto motorové vozidlá si po určitú dobu ponechal a potom ich ďalej predal.

18. X Holding si uplatnil úplné odpočítanie DPH, ktorá mu bola vyúčtovania pri nákupe vozidiel. DPH z dodávky každého vozidla odviedol v daňovom priznaní.

19. Dňa 10. júla 2001 bolo začaté šetrenie správnosti priznania DPH podaného X Holdingom v priebehu dotknutého obdobia. V správe z 13. novembra 2002 dospela finančná inšpekcia k záveru, že veľká časť vozidiel nebola využívaná na účely podnikania, a preto si X Holding neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. V dôsledku toho bol vypracovaný dodatočný platobný výmer na sumu 887 852 NLG (402 889 eur).

20. X Holding proti tomuto rozhodnutiu podal sťažnosť. V rámci opätovného preskúmania finančná inšpekcia zistila, že štyri z 34 vozidiel boli nadobudnuté a využívané v rámci podniku výlučne na podnikateľské účely. Za týchto podmienok bolo uznané odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za tieto štyri vozidlá. Dodatočný platobný výmer DPH bol preto znížený na sumu DPH 856 605 NLG (388 710 eur).

21. X Holding podal proti tomuto rozhodnutiu odvolania na Gerechtshof Amsterdam. Tento posledný menovaný súd rozhodol, že 30 vozidiel, ktoré boli predmetom dodatočného platobného výmeru DPH, bolo využívaných na podnikateľské a zároveň na súkromné účely. Gerechtshof z tohto dôvodu potvrdil uvedený dodatočný platobný výmer DPH.

22. Hoge Raad der Nederlanden, na ktorý bol podaný kasačný opravný prostriedok proti rozsudku Gerechtshof, uviedol, že článok 11

ods. 4 druhej smernice umožňuje členským štátom vylúčiť z režimu odpočítania niektoré tovary a služby, a to najmä tie, ktoré by mohli byť výlučne alebo čiastočne využívané na súkromné účely platiteľa dane alebo jeho zamestnancov. Toto ustanovenie teda členským štátom umožnilo vyňať z tohto režimu niektoré kategórie motorových vozidiel, ale nedovolilo im vylúčiť z neho všetky tieto tovary, ak sú využívané na súkromné potreby platiteľa dane. Ponúkaná možnosť sa totiž vzťahovala len na vylúčenia pre kategórie výdavkov vymedzených vzhľadom na povahu tovaru alebo služby, a nie vzhľadom na jeho/jej určenie, ktoré mu/jej je dané alebo na podmienky tohto určenia.

23. Hoge Raad takisto pripomenul, že obmedzenie odpočítania uvedené v článku 1 ods. 1 bode c) kráľovského nariadenia z roku 1968 sa týka aj tovarov a služieb určených na iné súkromné účely týchto zamestnancov a na vyplácanie mzdy v naturáliách. Toto obmedzenie nie je dostatočne presné vo svojom celku a príliš široké tým, že sa režim vzťahuje na všetky tovary určené na súkromné účely. Uvedené ustanovenie však presnejšie vymedzuje niektoré kategórie tovarov a služieb. To platí najmä pre tovary a služby využívané ako osobný dopravný prostriedok. Analýza vývoja ustanovenia svedčí o tom, že vnútroštátny zákonodarca sa zameriaval na tovary a služby využívané ako osobný dopravný prostriedok a na poskytnutie osobného automobilu platiteľom dane svojmu zamestnancovi.

24. Hoge Raad preto rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 11 ods. 4 druhej smernice a článok 17 ods. 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý chcel využiť v týchto článkoch stanovenú možnosť (trvať na vylúčení) odpočítania niektorých kategórií výdavkov zodpovedajúcich výrazu ‚poskytnúť osobný dopravný prostriedok', splnil podmienku označenia kategórie dostatočne vymedzených tovarov a služieb?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je podľa článku 6 ods. 2 a článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice prípustné také vnútroštátne zákonné ustanovenie, aké je dotknuté v prejednávanej veci, ktoré bolo prijaté pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice a podľa

ktorého platiteľ dane nemôže odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú pri nadobudnutí určitých predmetov a využití určitých služieb, ktoré sa používajú čiastočne na účely podnikania a čiastočne na súkromné účely, v plnej výške, ale len pomere, v akom možno daň z pridanej hodnoty pripísať použitiu na účely podnikania?“

B — *Vec C-33/09 Oracle Nederland*

25. Oracle je svetovým dodávateľom databáz pre podniky.

26. V máji 2005 Oracle odplatne poskytoval svojim zamestnancov jedlá a nápoje, za ktoré stanovil podnik sumu DPH zaplatenú na vstupe na 3 977 eur, uvedenú v daňovom priznaní. V tom istom období si Oracle objednal služby diskotekára na oslavu svojich zamestnancov a vyhľadal ubytovanie pre jedného zo svojich zamestnancov, pričom sumy DPH odvedené za tieto výdavky boli 850 eur a 380 eur. Napokon Oracle tiež ponúkal ako obchodný darček paušál na golf pre tretie osoby, za ktoré bola suma DPH stanovená spoločnosťou v jej daňovom priznaní podnikom za máj 2005 na 256 eur.

27. Spor medzi Oracle a Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi sa týka DPH zaplatenej na vstupe z výdavkov vymenovaných v predchádzajúcom bode, pričom podľa posledného menovaného by v súlade s ustanoveniami zákona o DPH a kráľovského nariadenia z roku 1968 malo byť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vylúčené pre kategórie výdavkov, ktoré tam boli uvedené.

28. Toto posúdenie Oracle spochybnil na Rechtbank te Haarlem, ktorý čiastočne vyhovel žalobe s ohľadom na výdavky súvisiace s paušálom na golf, keďže „obchodné darčeky“ nie sú dostatočne vymedzenou kategóriou na to, aby mohli obmedziť právo na odpočítanie. Rechtbank te Haarlem v zostávajúcej časti zamietol žalobu.

29. Oracle a zároveň holandská daňová správa podali odvolanie proti rozsudku Rechtbank te Haarlem.

30. V tejto súvislosti Oracle tvrdil najmä to, že príslušné ustanovenia holandskej právnej úpravy vylučujúce alebo obmedzujúce právo na odpočítanie DPH zaťažujúcej predmetné tovary a služby nie sú v súlade s článkom 11 ods. 4 druhej smernice a s článkom 6 ods. 2 a 6 šiestej smernice. Holandská daňová správa uvádzala, že vylúčenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vychádza z vnútroštátneho ustanovenia zavedeného pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice, ktorá je stále v platnosti, a je v súlade s možnosťou, ktorú členským štátom ponúka článok 17 ods. 6 šiestej smernice.

31. Za týchto podmienok Gerechtshof te Amsterdam rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 11 ods. 4 druhej smernice a článok 17 ods. 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý chcel využiť v týchto článkoch stanovenú možnosť vylúčiť (trvať na vylúčení) odpočítania niektorých kategórií výdavkov zodpovedajúcich výrazom:

— ‚poskytovanie jedál a nápojov zamestnancom podnikateľa‘,

— ‚obchodné darčeky alebo iné dary osobám, ktoré nemajú nárok na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane, ktorá im je alebo bude vyúčtovaná‘,

— ‚poskytovanie ubytovania zamestnancom podnikateľa‘,

— ‚ponuka rekreačných činností zamestnancom podnikateľa‘,

spĺňajú podmienku, ktorá mu ukladá povinnosť označiť kategóriu dostatočne vymedzených tovarov a služieb?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku pre jednu z citovaných kategórií, je podľa článku 6 ods. 2 a článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice prípustné také vnútroštátne zákonné ustanovenie, ako je sporné ustanovenie, ktoré bolo prijaté pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice a podľa ktorého platiteľ dane nemôže v plnej výške odpočítať daň

zaplatenú pri nadobudnutí určitých tovarov a pri využití určitých služieb, pretože bola za ne účtovaná odmena podliehajúca dani v plnej výške, ale len v pomere, v akom sa daň odvádza z tohto plnenia?

3. Ak je splnená podmienka ukladajúca zákonodarcovi povinnosť označiť kategórie dostatočne vymedzených tovarov a služieb vo vzťahu k ‚poskytovaniu jedál a nápojov', zakazuje článok 17 ods. 6 šiestej smernice zákonodarcovi zmeniť vylúčenie odpočítania tak, že v zásade sa obmedzí jeho rozsah, pričom nie je možné vylúčiť, že v jednotlivom prípade a v danom zdaňovacom období rozšíri rozsah tohto vylúčenia vzhľadom na paušálnu povahu zmeneného režimu?"

IV — Konanie pred Súdnym dvorom

32. V súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie podala grécka a holandská vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev písomné pripomienky vo veciach C-538/08 a C-33/09. Navrhovateľka vo veci samej C-33/09 takisto podala v uvedenej veci písomné pripomienky.

33. Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 17. júna 2009 boli veci C-538/08 a C-33/09 spojené na účely ústnej časti konania a rozsudku.

34. Prednesy navrhovateľky vo veci samej C-33/09, gréckej a holandskej vlády, ako aj Komisie boli vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 3. decembra 2009.

V — Právna analýza

35. Keďže sa obe prejudiciálne otázky položené vo veci C-33/09 vo svojom znení odlišujú od otázok položených vo veci C-538/08 len z hľadiska rozdielu medzi tovarmi a službami dotknutými v konaniach vo veci samej, domnievam sa, že je opodstatnené preskúmať

ich spoločne. Jedine tretia otázka položená vo veci C-33/09 si zaslúži osobitné skúmanie.

A — *O prvých otázkach položených v oboch veciach*

36. Svojimi prvými otázkami sa vnútroštátne súdy pýtajú, či je potrebné vykladať článok 11 ods. 4 druhej smernice a článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice tak, že dovoľujú členskému štátu, aby z práva na odpočítanie DHP zaplatenej na vstupe vylúčil rôzne kategórie tovarov alebo služieb vymenovaných vo vnútroštátnej právnej úprave uplatniteľnej pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice, s ohľadom na znenie uvedených kategórií.

37. Predovšetkým je potrebné pripomenúť, že zásada práva na odpočítanie DPH, v rozsahu v akom je výslovne a presne stanovená v článku 17 ods. 6 šiestej smernice, je zmiernená odchylným ustanovením uvedeným v druhom pododseku článku 17 ods. 6 šiestej smernice. Na základe tohto ustanovenia sú členské štáty oprávnené ponechať v platnosti svoju právnu úpravu v oblasti vylúčenia práva na odpočítanie DPH existujúcu ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice až dovtedy, kým Rada neurčí výdavky, na základe ktorých toto právo vzniká. [3]

38. Keďže však žiaden z návrhov, ktoré Komisia predložila Rade na základe článku 17 ods. 6 prvého odseku šiestej smernice, Rada neprijala, členské štáty sú oprávnené zachovať právnu úpravu týkajúcu sa výnimiek z práva na odpočítanie DPH, ktorá existovala v čase nadobudnutia účinnosti tejto smernice, dovtedy, kým zákonodarca Spoločenstva nestanoví režim výnimiek Spoločenstva a neuskutoční tak postupné zosúladenie vnútroštátnych právnych poriadkov v oblasti DPH. Právo Spoločenstva teda do dnešného dňa neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by vymenovávalo výdavky vylúčené z práva na odpočítanie DPH. [4]

39. Inými slovami, článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice obsahuje ustanovenie o „standstill“ počítajúce so zachovaním vnútroštátnych výnimiek z práva na odpočet

3 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, body 43 a 44; z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca, C-371/07, Zb. s. I-9051, body 27 a 28, ako aj z 23. apríla 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Zb. s. I-3459, body 17 a 21, a Puffer, C-460/07, Zb. s. I-3251, bod 83.

4 — Pozri najmä rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-345/99, Zb. s. I-4493, bod 20, a Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 29.

DPH, ktoré boli uplatniteľné pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice. [5]

40. Napriek tomu Súdny dvor upresnil, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice predpokladá, že výnimky, ktoré členské štáty môžu ponechať v platnosti v súlade s týmto ustanovením, sú v súlade s druhou smernicou, ktorá bola predchodcom šiestej smernice. [6]

41. Ak článok 11 ods. 4 druhej smernice stanovil právo na odpočítanie, jeho odsek 4 dovolil členským štátom, aby z odpočítania vylúčili niektoré tovary a niektoré služby, najmä také, ktoré sú spôsobilé byť výlučne alebo čiastočne používané na súkromné potreby zdaniteľnej osoby a jej zamestnancov. [7]

42. Práve v tejto súvislosti sa vnútroštátne súdy pýtajú, či holandská právna úprava existujúca pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice (a to pred 1. januárom 1978) dostatočne presne vymedzuje niektoré tovary alebo niektoré služby, ktoré sú vylúčené z výdavkov, pri ktorých si možno odpočítať DPH.

43. Aj keď v zásade Súdnemu dvoru v rámci návrhu na začatie prejudiciálneho konania neprislúcha vykladať vnútroštátnu právnu úpravu na účely určenia, či bol jej obsah zlučiteľný s uvedenou smernicou a druhou smernicou, Súdny dvor je v duchu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi oprávnený poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné na podanie užitočnej odpovede. [8]

44. V tomto prípade treba spresniť, čo sa má považovať za *niektoré* tovary alebo *niektoré* služby v zmysle článku 11 ods. 4 druhej smernice a judikatúry.

45. V tejto súvislosti v už citovanom rozsudku Royscot Súdny dvor pripustil, že

5 — Pozri najmä rozsudky Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 30, a z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I-10921, bod 35.

6 — Pozri rozsudok z 5. októbra 1999, Royscot a i., C-305/97, Zb. s. I-6671, bod 21.

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Royscot, už citovaný, bod 22, a PARAT Automotive Cabrio, už citovaný, bod 29.

8 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Magoora, už citovaný, body 32 a 33.

Spojené kráľovstvo oprávnene využilo splnomocnenie v článku 11 ods. 4 druhej smernice, aby z práva na odpočítanie vylúčilo niektoré tovary, ako sú motorové vozidlá, aj keď mali predmetné výdavky striktne obchodnú povahu. [9]

46. Súdny dvor takto zhodnotil povahu tovarov (alebo služieb), aby určil výdavky, ktoré sú vylúčené z práva na odpočítanie podľa článku 11 ods. 4 druhej smernice tým, že z tohto skúmania odstránil kritérium určenia uvedených tovarov (alebo služieb), teda podľa toho, či sú používané na podnikateľské a/alebo na súkromné účely.

47. Okrem toho práve tento výklad už citovaného rozsudku Royscot bol Súdnym dvorom potvrdený v rozsudku Uudenkaupungin kaupunki [10]. V tomto poslednom uvedenom rozsudku totiž Súdny dvor výslovne vyvodil z bodov 21 až 25 už citovaného rozsudku Royscot – ktoré sa, pripomínam, týkali výkladu článku 11 ods. 4 druhej smernice –, že analýza vývoja článku 17 ods. 6 šiestej smernice ukazuje, že možnosť daná členským štátom druhým pododsekom tohto ustanovenia sa uplatní len na „zachovanie vylúčení odpočtu, pokiaľ ide o kategórie výdavkov definované vzhľadom na *povahu nadobudnutého tovaru alebo služby* a nie vzhľadom na ich určenie alebo podmienky takéhoto určenia“. [11]

48. Otázka, či je takéto kritérium vymedzenia tovarov alebo služieb vzhľadom na ich povahu, výlučné vo vzťahu k iným kritériám, bola vznesená v písomných pripomienkach Komisie, ako aj na pojednávaní holandskou a gréckou vládou. Títo účastníci konania totiž uviedli, že v bode 28 už citovaného rozsudku PARAT Automotive Cabrio Súdny dvor uznal, že vylúčenie z práva na odpočítanie DPH by mohlo byť odôvodnené aj vzhľadom na predmet, teda účel, dotknutých tovarov alebo služieb, pričom ide o zistenie, ktoré predstavuje vývoj vo vzťahu k už citovanej judikatúre Uudenkaupungin kaupunki. Podľa týchto účastníkov konania prínosom už citovaného rozsudku PARAT Automotive Cabrio vo veci samej C-33/09 by bolo to, že vylúčenie práva na odpočítanie DPH stanovené pre kategóriu obchodných darčekov uvedené v holandskej právnej úprave, by mohlo byť odôvodnené.

49. Ja sám sa domnievam, že Komisia, ako aj holandská a grécka vláda, sa pokúšajú vyvodiť

9 — Pozri rozsudok Royscot, už citovaný, body 23 a 25. Pozri aj rozsudok zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, bod 34.

10 — Rozsudok z 30. marca 2006, C-184/04, Zb. s. I-3039.

11 — Tamže, bod 49; kurzívou zvýraznil generálny advokát.

z bodu 28 už citovaného rozsudku PARAT Automotive Cabrio dôsledky, ktoré presahujú jeho reálny obsah. Práve z vyššie uvedených dôvodov sa domnievam, že tento rozsudok nie je možné vykladať v takom zmysle, ako tvrdia Komisia a holandská a grécka vláda v prejednávaných veciach.

50. Pripomínam, že v bode 28 už citovaného rozsudku PARAT Automotive Cabrio Súdny dvor, ktorý prejednával otázku výkladu článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice, uviedol, že toto ustanovenie smernice „nemožno vykladať tak, že členskému štátu umožňuje zachovať obmedzenie práva na odpočet DPH, ktoré možno uplatniť všeobecne na akékoľvek výdavky spojené s nadobudnutím tovaru, bez ohľadu na ich povahu alebo *ich predmet*“. [12]

51. Z hľadiska jeho znenia som už uviedol, že v rozpore s tým, čo uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, ale ako pripustila na pojednávaní v nadväznosti na otázku položenú práve v tejto súvislosti Súdnym dvorom, výraz „jeho predmet“ neodkazuje „na tovar“, ale na výdavok spojený s nadobudnutím tovaru. Toto vychádza najavo zo znenia rozsudku v jazyku konania, ako aj napríklad vo francúzskom a talianskom jazyku. [13] Tento výklad sa takisto chápe aj vzhľadom na bod 27 už citovaného rozsudku PARAT Automotive Cabrio, ktorý uvádza zoznam výdavkov vymenovaných v článku 17 ods. 6 prvom pododseku šiestej smernice a ktoré musia byť podľa tohto ustanovenia v každom prípade vylúčené z práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, a to najmä výdavky na luxus, zábavu alebo reprezentáciu. Tieto dva posledné menované typy výdavkov sa totiž jednoznačne vymedzujú svojím predmetom. Toto však vysvetľuje odkaz na predmet výdavku v bode 28 tohto istého rozsudku.

52. Bez ohľadu na toto upresnenie a podstatnejšie, je to práva kontext, ktorého súčasťou je aj bod 28 už citovaného rozsudku PARAT Automotive Cabrio, a vzťahy medzi článkom 17 ods. 6 šiestej smernice a článkom 11 ods. 4 druhej smernice, ktoré má nabádajú k domnienke, že pridanie výrazu „jeho predmet“ nemožno vykladať ako prejav vôle Súdneho dvora pripojiť ku kritériu definície niektorých tovarov alebo služieb uvedeného v článku 11 ods. 4 druhej smernice odkazom na ich povahu, kritérium zakladajúce sa na predmete (v zmysle účelu) tovarov alebo služieb, alebo dokonca na výdavkoch súvisiacich s nadobudnutím tovarov alebo služieb.

12 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

13 — Talianske znenie je v tomto ohľade zvlášť jasné. „... a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto“.

53. Najskôr je totiž potrebné pripomenúť, že v už citovanom rozsudku PARAT Automotive Cabrio bola Súdnemu dvoru predložená otázka, či vnútroštátne opatrenie všeobecnej povahy, ktoré bolo prijaté pred pristúpením Maďarskej republiky do Európskej únie a ktoré vylučovalo právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzťahujúce sa na akékoľvek nadobudnutie tovarov financované subvenciou z verejných rozpočtov, bolo zlučiteľné s článkom 17 šiestej smernice. Pritom s ohľadom na všeobecnú povahu vnútroštátneho opatrenia, ktoré sa vzťahuje na každý typ tovaru, vôbec logicky nevzniká otázka, ako je to v prípade konaní vo veci samej, či je kategória tovarov alebo služieb uvedených vo vnútroštátnej právnej úprave, dostatočne vymedzená.

54. Ďalej je potrebné upresniť, že bod 28 už citovaného rozsudku PARAT Automotive Cabrio vykladá výlučne článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice tak, že ponecháva nedotknutú otázku výkladu výrazu „niektoré tovary alebo niektoré služby“ v zmysle článku 11 ods. 4 druhej smernice.

55. Toto posúdenie je podľa môjho názoru potvrdené bodom 29 tohto istého rozsudku, ktorý pripomína, že z historického hľadiska „zákonodarca Spoločenstva povolil len vylúčenie niektorých tovarov alebo služieb z režimu odpočítania, a nie všeobecné vylúčenie z tohto režimu“.

56. Ako som už totiž uviedol v bodoch 40 a 41 týchto návrhov, taká vnútroštátna právna úprava, ako je právna úprava dotknutá v konaniach vo veci samej, stanovujúca vylúčenia z práva na odpočítanie DPH a prijatá po šiestej smernici, musí na to, aby mohla byť prípustná, nielenže spadať do pôsobnosti článku 17 ods. 6 druhého pododseku tejto smernice, ale byť aj zlučiteľná s druhou smernicou, konkrétne s jej článkom 11 ods. 4 uplatniteľným v čase prijatia uvedenej právnej úpravy.

57. Podľa môjho názoru z toho vyplýva, že body 28 a 29 už citovaného rozsudku PARAT Automotive Cabrio jednoducho znamenajú, že aj keď článok 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice dovoľuje členským štátom vylúčiť z práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe výdavky vymedzené s ohľadom na ich povahu alebo s ohľadom na ich predmet, nemôže ich oslobodiť od povinnosti vyplývajúcej priamo alebo nepriamo z článku 11 ods. 4 druhej smernice dostatočne upresniť povahu tovarov alebo služieb dotknutých

tými výdavkami, pod hrozbou rozšírenia pôsobnosti ustanovenia odchyľujúceho sa od režimu práva na odpočítanie. [14]

58. Z tohto dôvodu a v súlade s judikatúrou Uudenkaupungin kaupunki je potrebné v konaniach vo veci samej overiť, či kategórie výdavkov vylúčených z odpočítania DPH zaplatenej na vstupe predmetnou právnou úpravou, boli dostatočne presne vymedzené, teda či boli vymedzené s odkazom na povahu nadobudnutých tovarov alebo služieb.

59. Všeobecne pripomínam, že kráľovské nariadenie z roku 1968 sa okrem osobitných kategórií, ktoré vylučuje z práva na odpočítanie, vzťahuje aj na tovary a služby využívané na akékoľvek iné súkromné účely zamestnancov podniku. Na základe tohto znenia sa takéto vylúčenie zdá byť založené skôr na súkromnom určení tovarov alebo služieb, ako na ich povahe, a z tohto dôvodu nespĺňa požiadavky článku 11 ods. 4 druhej smernice v znení výkladu podaného Súdnym dvorom.

60. No ako poznamenala grécka vláda vo svojich písomných pripomienkach, konania vo veci samej sa netýkajú tovarov alebo služieb patriacich do tejto druhovej kategórie, ale tovarov alebo služieb používaných platiteľmi dane pre presnejšie vymedzené potreby svojich zamestnancov, stanovené v iných kategóriách vymenovaných v kráľovskom nariadení z roku 1968.

61. Preto je potrebné preskúmať, či sú tieto kategórie dostatočne presné s ohľadom na požiadavky článku 11 ods. 4 druhej smernice.

62. Pokiaľ ide o vec C-538/08, dotknutou kategória je kategória uvedená v článku 1 ods. 1 písm. c) kráľovského nariadenia z roku 1968, ktoré sa týka tovarov alebo služieb používaných podnikateľom na zabezpečenie „osobného dopravného prostriedku“ pre svojich zamestnancov.

14 — Vo vzťahu k zakladajúcim členským štátom Európskeho spoločenstva a členským štátom, ktoré k nemu pristúpili pred 1. januárom 1978, ktoré prijali právnu úpravu o vylúčení práva na odpočítanie DPH ešte v čase účinnosti druhej smernice, zostáva článok 11 ods. 4 naďalej relevantný. Naproti tomu pre členské štáty, ktoré pristúpili po zrušení druhej smernice šiestou smernicou, je uplatňovanie kritéria „niektoré tovary alebo niektoré služby“ len nepriame alebo, inými slovami, začlenené do podmienok uplatňovania článku 17 ods. 6 šiestej smernice.

63. Podľa vnútroštátneho súdu analýza vývoja tohto ustanovenia jednoznačne ukazuje, že vnútroštátny zákonodarca mal v úmysle zahrnúť tovary a služby využívané ako osobný dopravný prostriedok a poskytnutie motorového vozidla platiteľom dane svojmu zamestnancovi.

64. Je možné poukázať na to, že táto kategória je širšia ako kategória, ktorú Súdny dvor skúmal vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Royscot, v ktorom rozhodol, že vylúčenie práva na odpočítanie DPH z nákupu motorových vozidiel je zlučiteľné s článkom 17 ods. 6 šiestej smernice. Na jednej strane totiž kategória uvedená v článku 1 ods. 1 písm. c) kráľovského nariadenia z roku 1968 zahŕňa tovary alebo služby používané na zabezpečenie osobného dopravného prostriedku. Na druhej strane nie je táto kategória obmedzená na motorové vozidlá používané na cestovný ruch, ale, ako pripomenul vnútroštátny súd, môže zahŕňať poskytnutie vozidla na dopravu zamestnancov platiteľa dane z miesta ich bydliska do miesta výkonu práce.

65. Zatiaľ to však neznamená, že predmetná kategória je vymedzená príliš všeobecné.

66. V prvom rade nevzniká takmer nijaká pochybnosť o tom, že táto kategória by mohla viesť k vylúčeniu všetkých alebo takmer všetkých tovarov alebo služieb z práva na odpočítanie, a zbaviť tak podstaty všeobecný režim stanovený v článku 17 ods. 2 šiestej smernice. [15]

67. V druhom rade zahrnutím poskytnutia osobného dopravného prostriedku zamestnancom platiteľa dane uvedená kategória nepochybne predstavuje dostatočne presné označenie tovarov dotknutých výdavkami, ktoré boli sporné vo veci samej, ktorá, podotýkam, sa týka vylúčenia práva na odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe platiteľom dane vozidiel určených čiastočne na súkromné použitie jeho zamestnancov.

68. V súvislosti s kategóriami dotknutými vo veci C-33/09 tiež predpokladám, že kategória týkajúca sa „poskytovania jedál a nápojov zamestnancom platiteľa dane“, ako aj kategória súvisiaca „s poskytovaním ubytovania zamestnancom platiteľa dane“ dostatočne spĺňajú požiadavky článku 11 ods. 4 druhej smernice.

15 — Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudky Royscot, už citovaný, bod 24, ako aj Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, bod 33.

69. Na jednej strane a v rozpore s tým, čo navrhovala navrhovateľka vo veci samej v tom istom konaní s ohľadom na kategóriu týkajúcu sa poskytovania jedál a nápojov, si nemyslím, že by mali byť tovary alebo služby dotknuté touto kategóriou vymedzené individuálne a/alebo taxatívne vymenované. Z informácií poskytnutých vnútroštátnych súdom je zrejmé, že do tejto kategórie patria potraviny, ako aj tovary a služby slúžiace na výrobu a prípravu jedál a nápojov. Táto kategória tovarov alebo služieb sa mi preto zdá byť dostatočne identifikovateľná a vymedzená implicitne v závislosti od jej povahy.

70. Okrem toho pripomínam, že vo svojom už citovanom rozsudku Danfoss a AstraZeneca Súdny dvor nepotvrdil existenciu zásadnej prekážky, ktorá by bránila tomu, aby vylúčenie práva na odpočítanie DPH z nákupu a z plnení týkajúcich sa „výživy vlastníka a zamestnancov podniku“ patrilo do pôsobnosti výnimky podľa článku 17 ods. 6 šiestej smernice.

71. Na druhej strane sa pripájam k posúdeniu vykonanému vnútroštátnym súdom s ohľadom na kategóriu „poskytovania ubytovania zamestnancom platiteľa dane“, ktorá zahŕňa, ako uviedol vnútroštátny súd, zabezpečenie samotného ubytovania zamestnancom podnikateľa, ale aj náklady na využitie služieb realitnej kancelárie umožňujúcich takéto zabezpečenie ubytovania. Podľa môjho názoru tu ide o kategóriu dostatočne implicitne vymedzenú s odkazom na povahu dotknutých tovarov a služieb.

72. Naproti tomu však mám silné pochybnosti o tom, či je dostatočne vymedzená povaha ďalších sporných kategórií, a to kategórie, ktorá sa týka „ponuky rekreačných činností zamestnancom platiteľa dane“ podľa článku 1 ods. 1 písm. c) kráľovského nariadenia z roku 1968, ako aj kategórie súvisiacej s „obchodnými darčekmi a iným darmi osobám, ktoré nemajú nárok na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane, ktorá im je alebo bude vyúčtovaná“ podľa článku 1 ods. 1 písm. b) uvedeného kráľovského nariadenia.

73. Tieto kategórie sú totiž vymedzené podľa svojho predmetu, teda účelu, a navyše bez toho, aby povaha dotknutých tovarov alebo služieb bola alebo mohla byť objektívne vymedzená všeobecným spôsobom. Konkrétne, na rozdiel od tvrdenia, ktoré vo svojich písomných pripomienkach zastávala holandská vláda, neexistuje nijaký nepriamy dôkaz umožňujúci tvrdiť, že kategória obchodných

darčekov sa obmedzuje na luxusné výrobky. Naopak, toto tvrdenie dementuje článok 1 ods. 2 kráľovského nariadenia z roku 1968, ktorý upresňuje, že za „obchodné darčeky“ alebo „iné dary“ sa považujú „všetky služby dodané podnikateľom v rámci jeho obchodných vzťahov alebo na základe jeho štedrosti voči iným“.

74. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že článok 11 ods. 4 druhej smernice a článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý uplatnil v týchto článkoch stanovenú možnosť vylúčiť z odpočítania kategórie výdavkov zodpovedajúcich výrazu:

— „poskytovanie osobného dopravného prostriedku zamestnancom podnikateľa“,

— „poskytovanie jedál a nápojov zamestnancom podnikateľa“,

— „poskytovanie ubytovania zamestnancom podnikateľa“,

splnil podmienku, ktorá mu ukladá povinnosť označiť kategóriu tovarov a/alebo služieb dostatočne vymedzených odkazom, dokonca implicitne, na povahu uvedených tovarov a/alebo služieb.

Naproti tomu túto podmienku nespĺňa vylúčenie členským štátom práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzťahujúcej sa na kategórie výdavkov zodpovedajúcich výrazu:

— „ponúknutie rekreačných činností zamestnancom podnikateľa“,

— „(ponúknutie) obchodných darčekov alebo iných darov osobám, ktoré nemajú nárok na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane, ktorá im je alebo bude vyúčtovaná“.

B — *O druhých otázkach položených v oboch veciach*

75. Oboma rovnako znejúcimi otázkami sa vnútroštátne súdy v podstate pýtajú, či sa

v prípade, že je pre viaceré kategórie výdavkov skúmaných v rámci odpovede na prvé prejudiciálne otázky povolené úplné vylúčenie práva na odpočítanie DPH, majú ustanovenia šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že nepripúšťajú čiastočné vylúčenie práva na odpočítanie DPH, v rozsahu, v akom vyplýva z vnútroštátnej právnej úpravy prijatej pred nadobudnutím účinnosti uvedenej smernice.

76. Vzhľadom na jednej strane na všeobecnú povahu možnosti, ktorú členským štátom ponúka článok 17 ods. 6 šiestej smernice, ktorý umožňuje ponechať v platnosti všetky výnimky z práva na odpočítanie podľa vnútroštátnej právnej úpravy prijatej pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice, a na druhej strane porekadlo, že „kto môže viac, môže menej“, nevidím žiadnu prekážku pre to, aby mohol členský štát obmedziť rozsah vylúčenia z práva na odpočítanie DPH pred prijatím takéhoto vylúčenia.

77. Takáto možnosť je podľa môjho názoru v súlade s duchom šiestej smernice. Ak totiž Súdny dvor pripustil, že článok 17 šiestej smernice nebráni tomu, aby členský štát obmedzil rozsah alebo pôsobnosť výnimiek existujúcich *po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice*, pričom ich zrušenie je cieľom článku 28 ods. 4 uvedenej smernice,[16] je logické z toho vyvodiť, že ustanovenia šiestej smernice, a najmä jej článok 17 ods. 2, nebránia prijatiu, *dokonca aj pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice*, vnútroštátnej právnej úpravy stanovujúcej čiastočné vylúčenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

78. Preto sa domnievam, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že dovoľuje členskému štátu ponechať v platnosti čiastočné vylúčenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pre výdavky týkajúce sa niektorých tovarov alebo niektorých služieb, prijaté po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice.

C — *O tretej otázke položenej vo veci C-33/08*

79. Tretia otázka položená vnútroštátnym súdom vo veci C-33/09 sa týka len konkrétnej

16 — Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, body 21 a 22; z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 45, ako aj Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 32, a Magoora, už citovaný, bod 36.

situácie čiastočného vylúčenia z práva na odpočítanie DPH kategórie výdavkov týkajúcich sa „poskytovania jedál a nápojov“ zamestnancom platiteľa, uvedeného v článku 1 ods. 1 písm. c) kráľovského nariadenia z roku 1968.

80. Pripomeniem, že touto otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 17 ods. 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že zakazuje členskému štátu vykonať takú zmenu čiastočného vylúčenia odpočítania DPH týkajúceho sa kategórie výdavkov „na poskytovanie jedál a nápojov“, ktorá má v zásade obmedziť jeho rozsah, pri ktorej však nie je možné vylúčiť, že v jednotlivom prípade a v danom zdaňovacom období rozšíri rozsah tohto vylúčenia vzhľadom na paušálnu povahy zmeneného režimu.

81. Je nepochybné, že, pokiaľ ide o uvedenú kategóriu – ktorá sa mi zdá byť dostatočne vymedzená, ako som už uviedol pri skúmaní prvých prejudiciálnych otázok vyššie – kráľovské nariadenie z roku 1968 bolo zmenené po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice.

82. Je takisto nepochybné, že, ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a ako priznala navrhovateľka vo veci samej na pojednávaní pred Súdnym dvorom, zmeny, ku ktorým došlo a ktoré sa vzťahujú na vylúčenie z práva na odpočítanie DPH výdavkov na poskytovanie jedál a nápojov, vo všeobecnosti zúžili rozsah uvedeného vylúčenia.

83. V súlade s judikatúrou však takéto zúženie rozsahu vylúčenia z práva na odpočítanie spadá do pôsobnosti výnimky stanovenej v článku 17 ods. 6 šiestej smernice, a to aj keď bolo prijaté po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice. [17] Ako už totiž bolo uvedené, zúženie rozsahu takejto výnimky zo zásady práva na odpočítanie DPH stanovené v článku 17 ods. 2 šiestej smernice je v súlade s jej cieľom.

84. Toto posúdenie všeobecnej povahy sa mi nezdá byť vyvrátené možnosťou, ktorú spomína vnútroštátny súd, o ktorej je však zrejmé, že v konaní vo veci samej nie je relevantná, že vo výnimočných prípadoch by mohol nový režim čiastočného vylúčenia paušálneho typu, zavedený po nadobudnutí účinnosti

17 — Rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22; Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 32; Magoora, už citovaný, bod 36, a Puffer, už citovaný, bod 85.

šiestej smernice, viesť k menej priaznivému hospodárskemu výsledku ako počas predchádzajúceho režimu, z dôvodu podmienok uplatňovania tohto nového režimu.

85. V tejto súvislosti pripomínam, že podľa vnútroštátneho súdu, ako aj podľa písomných pripomienok holandskej vlády by takáto situácia mohla vzniknúť jedine v prípade, že by platiteľ dane ponúkal jedlá a nápoje svojim zamestnancom, ale neprispieval by na ich prípravu, ani by neumožnil ich konzumáciu, a pritom by prekročil prah 500 NLG (približne 227 eur) na zamestnanca v priebehu rovnakého zdaňovacieho obdobia.

86. Pritom samotná možnosť, že by mohol nastať takýto prípad, nemôže podľa môjho názoru viesť k vylúčeniu uplatňovania výnimky stanovenej v článku 17 ods. 6 šiestej smernice, pokiaľ, ako to uviedol vnútroštátny súd, zmena, ku ktorej došlo po nadobudnutí účinnosti uvedenej smernice, je vo všeobecnosti priaznivejšia pre platiteľov dane ako režim, ktorý platil pred týmto dátumom. Ani preukázaná existencia takéhoto osamoteného alebo výnimočného prípadu totiž nenarúša zásadu, podľa ktorej zmena vnútroštátnej právnej úpravy prijatej po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice zužuje rozsah predtým existujúcich vylúčení.

87. Naproti tomu sa domnievam, že, tak ako to správne pripomenula Komisia, súd, ktorý je konfrontovaný s výnimočným a súčasne hypotetickým prípadom vymysleným vnútroštátnym súdom, by mal v súlade s povinnosťou, ktorá mu vyplýva z práva Spoločenstva, v čo najväčšej možnej miere vykladať ustanovenia svojho vnútroštátneho práva vo svetle znenia a účelu šiestej smernice tak, aby sa dosiahli výsledky, ktorá táto smernica sleduje. [18]

88. Preto sa domnievam, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu po nadobudnutí účinnosti uvedenej smernice vykonať takú zmenu vylúčenia práva na odpočítanie DPH týkajúceho sa takej kategórie výdavkov, ako sú v konaní vo veci samej výdavky na poskytovanie jedál a nápojov platiteľom dane v prospech jeho zamestnancov, ktorá má v zásade obmedziť jeho rozsah, pri ktorej však nie je možné vylúčiť, že v jednotlivom prípade a v danom zdaňovacom období irelevantnom v konaní vo veci samej rozšíri rozsah tohto vylúčenia vzhľadom na paušálnu povahu zmeneného režimu.

18 — Pozri najmä o tejto povinnosti rozsudok Magoora, už citovaný, bod 44 a citovanú judikatúru.

VI — Návrh

89. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky položené rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden a Gerechtshof Amsterdam odpovedal takto:

1. Článok 11 ods. 4 druhej smernice Rady 67/228 z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty, a článok 17 ods. 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý uplatnil v týchto článkoch stanovenú možnosť vylúčiť z odpočítania kategórie výdavkov zodpovedajúcich výrazu:

   — „poskytovanie osobného dopravného prostriedku zamestnancom podnikateľa“,

   — „poskytovanie jedál a nápojov zamestnancom podnikateľa“,

   — „poskytovanie ubytovania zamestnancom podnikateľa“,

splnil podmienku, ktorá mu ukladá povinnosť označiť kategóriu tovarov a/alebo služieb dostatočne vymedzených odkazom, dokonca implicitne, na povahu uvedených tovarov a/alebo služieb.

Naproti tomu túto podmienku nespĺňa vylúčenie členským štátom práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzťahujúce sa na kategórie výdavkov zodpovedajúcich výrazu:

— „ponúknutie rekreačných činností zamestnancom podnikateľa“,

— „(ponúknutie) obchodných darčekov alebo iných darov osobám, ktoré nemajú nárok na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane, ktorá im je alebo bude vyúčtovaná“.

2. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že dovoľuje členskému štátu ponechať v platnosti čiastočné vylúčenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pre výdavky týkajúce sa niektorých tovarov alebo niektorých služieb, zavedené vnútroštátnou právnou úpravou prijatou po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice.

3. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu po nadobudnutí účinnosti uvedenej smernice vykonať takú zmenu

vylúčenia práva na odpočítania DPH týkajúceho sa takej kategórie výdavkov, ako sú v konaní vo veci samej výdavky na poskytovanie jedál a nápojov platiteľom dane v prospech jeho zamestnancov, ktorá má v zásade obmedziť jeho rozsah, pri ktorej však nie je možné vylúčiť, že v jednotlivom prípade a v danom zdaňovacom období irelevantnom v konaní vo veci samej rozšíri rozsah tohto vylúčenia vzhľadom na paušálnu povahu zmeneného režimu.