Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 23. října 2025 [1]

Věc C-515/24

Randstad España SLU
proti
Administración General del Estado

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 176 – Vnitrostátní omezení nároku na odpočet daně na vstupu za dárky, které byly v rámci podnikatelské činnosti poskytnuty zákazníkům – Doložka *standstill* obsažená v čl. 176 druhém pododstavci – První zavedení omezení nároku na odpočet daně na vstupu současně s přistoupením k Unii a provedením směrnice o DPH“

I. Úvod

1. V rámci projednání této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se Soudní dvůr musí zabývat dosahem doložky *standstill*. Podle této doložky mohou členské státy zachovat veškerá svá ustanovení vylučující odpočet daně zaplacené na vstupu, která existovala do vstupu směrnice o DPH [2] (tehdy ještě šesté směrnice [3]) v platnost. V případě členských států, které k Unii přistoupily později, se výše uvedené vztahuje na pravidla o vyloučení platná do jejich přistoupení.

2. Avšak vzhledem k tomu, že Španělsko až do svého přistoupení k Unii neuplatňovalo DPH s odpočtem daně na vstupu, nemělo ani pravidla o vyloučení. Jelikož se odpočet daně na vstupu v případě výdajů na reprezentaci, které nejsou přísně provozními výdaji, nejeví jako opodstatněný, Španělsko nicméně toto vyloučení ještě zavedlo. Stalo se tak prostřednictvím zákona, který byl vyhlášen krátce před přistoupením k Unii, přičemž tento zákon následně jakožto zákon o dani z přidané hodnoty provádějící směrnici nabyl účinnosti zároveň s přistoupením.

3. V případě, že není uplatňována DPH s odpočtem daně na vstupu, nemá vyloučení nároku na tento odpočet žádný smysl. Španělsko proto také mohlo toto vyloučení – na rozdíl od jiných členských států – ve skutečnosti uvést v účinnost až se vstupem nového systému DPH v platnost.

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

[3] – 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

Sporné však je, zda se na tento postup ještě vztahuje doložka *standstill*, nebo zda členské státy, které před přistoupením k Unii neměly systém DPH s odpočtem daně na vstupu, mohly možnosti omezit nárok na odpočet využít nikoli současně se zavedením nového systému DPH, nýbrž pouze před ním.

4. Jde tedy nejen o výklad doložky *standstill*, ale i o rovnost členských států v rámci Unie [4]. Mnohé členské státy uplatňující model odpočtu daně na vstupu v případě tzv. výdajů na reprezentaci omezily možnost odpočtu (což pak platilo i nadále), zatímco všechny členské státy, které tento model neuplatňovaly, taková pravidla (přirozeně) nemohly mít, a musely tak strpět ztrátu svých daňových příjmů, pokud příslušná pravidla nezavedly ještě k datu svého přistoupení.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

Smlouva o přistoupení Španělského království a Portugalské republiky k Evropskému hospodářskému společenství a k Evropskému společenství pro atomovou energii [5] *(dále jen „Smlouva o přistoupení“)*

5. Článek 395 Smlouvy o přistoupení stanoví:

„Nové členské státy uvedou v účinek opatření nezbytná k tomu, aby bylo ode dne přistoupení dosaženo souladu se směrnicemi a rozhodnutími ve smyslu článku 189 Smlouvy o EHS a článku 161 Smlouvy o Euratomu, jakož i s doporučeními a rozhodnutími ve smyslu článku 14 Smlouvy o Evropském společenství uhlí a oceli, není-li lhůta určena v seznamu v příloze XXXVI nebo v jiných ustanoveních tohoto aktu.“ (*neoficiální překlad*)

Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [6] *(dále jen „směrnice o DPH“)*

6. Podmínky pro odpočet daně na vstupu jsou ve směrnici o DPH stanoveny v čl. 168 písm. a):

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.

[4] – Rovnosti členských států je někdy přisuzována tak velká váha, že je z ní dokonce dovozována aplikační přednost unijního práva [viz například Lenaerts, K., *L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté*, Revue du Droit de l'Union Européenne 4 (2020). Obdobně rovněž v. Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, s. 41 (s. 47)]. Tento závěr je sice sporný (viz Kokott, J./Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, s. 1 a násl.), v projednávané věci je však irelevantní.

[5] – Úř. věst.1985, L 302, s. 9 a násl.

[6] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění použitelném pro sporné roky 2009 až 2011. V tomto ohledu byla naposledy pozměněna směrnicí Rady ze dne 7. prosince 2010 (Úř. věst. 2010, L 326, s. 1).

7. Článek 16 a čl. 26 odst. 1 směrnice o DPH upravují zacházení s bezúplatnými dodáními a službami a zakládají v tomto ohledu fikci, že se jedná o zdanitelná plnění za úplatu. Článek 16 směrnice o DPH se týká bezúplatného dodání zboží a zní:

„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná.

Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro účely podnikání, nepovažuje se to za dodání zboží za úplatu.“

8. Článek 26 odst. 1 směrnice o DPH se týká bezúplatného poskytnutí služeb a stanoví:

„Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

a) použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, pokud je daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.“

9. Článek 176 směrnice o DPH v prvním pododstavci stanoví omezení nároku na odpočet daně na vstupu ze strany Rady a ve druhém pododstavci doložku *standstill*:

„Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. V žádném případě nelze daň odpočíst z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Do vstupu ustanovení uvedených v prvním pododstavci v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech k 1. lednu 1979, nebo jde-li o členské státy, které přistoupily ke Společenství po tomto dni, ke dni svého přistoupení.“

B. Španělské právo

10. Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 30/1985 ze dne 2. srpna 1985 o dani z přidané hodnoty, dále jen „LIVA“) do španělského práva poprvé provedl směrnici o DPH. Nyní platný článek 96 upravuje vyloučení a omezení nároku na odpočet daně na vstupu a zní:

„(1) V žádném poměru nelze uplatnit odpočet daně na vstupu zaplacené v souvislosti s pořízením, včetně pořízení pro vlastní spotřebu, dovozem, pronájmem, zpracováním, opravou, údržbou nebo používáním níže uvedeného zboží a služeb a zboží a služeb, které jsou ve vztahu k nim vedlejší nebo doplňkové: […]

4. Zábava a služby rekreační povahy.

5. Zboží nebo služby určené k bezúplatnému poskytnutí zákazníkům, zaměstnancům nebo třetím osobám.

   Za takové zboží a služby se nepovažují:

   a) bezplatné vzorky a reklamní předměty malé hodnoty ve smyslu čl. 7 odst. 2 a 4 tohoto zákona;

   b) zboží určené výhradně k úplatnému dodání nebo přenechání k užívání, a to buď přímo nebo zpracováním, které je v době po jeho pořízení určeno k bezúplatnému poskytnutí zákazníkům, zaměstnancům nebo třetím osobám.

6. Přepravní, cestovní, hotelové a restaurační služby, pokud částka, která za ně byla uhrazena, není považována za daňově uznatelný výdaj pro účely daně z příjmů fyzických nebo právnických osob.

(2) Odstavec 1 se nevztahuje na částky daně odvedené na vstupu za plnění, která jsou v něm uvedena a týkají se následujícího zboží a služeb:

1. zboží, které je objektivně používáno výlučně pro průmyslové, obchodní, zemědělské, klinické nebo vědecké účely;

2. zboží, které je určeno výhradně k tomu, aby ho podnikatelé nebo prodávající nebo poskytovatelé obvykle uskutečňující tato plnění dodali nebo přenechali k užívání za úplatu, a to buď přímo, nebo na základě zpracování;

3. služby, které podnikatelé nebo prodávající nebo poskytovatelé obvykle uskutečňující tato plnění přijali, aby je jako takové sami poskytli za úplatu.

(3) Odpočty stanovené v tomto a předchozím článku musí být rovněž v souladu s podmínkami a požadavky stanovenými v hlavě VIII kapitole I tohoto zákona, zejména s podmínkami a požadavky týkajícími se pravidla poměrné části.“

III. Skutkový stav

11. Vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu připadající na tzv. výdaje na reprezentaci, stanovené v čl. 96 odst. 1 bodech 4 a 5 LIVA, bylo (v předchozím znění) podle informací poskytnutých předkládajícím soudem, které nebyly zpochybněny účastníky řízení, poprvé zavedeno (vyhlášeno) dne 9. srpna 1985 prostřednictvím zákona 30/1985 a nabylo účinnosti ke dni přistoupení Španělského království k Evropské unii, tedy dne 1. ledna 1986.

12. Před 1. lednem 1986 ve Španělsku neexistovala daň ze spotřeby, která by se svou strukturou podobala DPH, nýbrž řada daní vybíraných ze spotřeby. Pro žádnou z těchto daní však nebyla stanovena zvláštní pravidla týkající se uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Proto u těchto daní, které ve Španělsku existovaly do 31. prosince 1985, nikdy nebylo možno uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Španělský zákon z roku 1985 proto až do dne vstupu Smlouvy o přistoupení v platnost nestanovil ani žádné omezení tohoto nároku.

13. Společnost Randstad España, S. L. U. (dále jen „Randstad“) je obchodní společnost a osoba povinná k dani ve smyslu práva v oblasti DPH. Ve zdaňovacích obdobích 2009, 2010 a 2011 zakoupila vstupenky (podléhající DPH) na sportovní akce a jiné volnočasové aktivity (například na fotbalové zápasy klubů Real Madrid, C. F., a F. C. Barcelona, pozvánky do VIP zóny Velké ceny Španělska ve Formuli 1 zvané Paddock Club a pozvánky na výlety na palubě lodi Clipper Stad Amsterdam). Tyto vstupenky byly zamýšleny jako dárky pro zákazníky. V oblasti daně z příjmů právnických osob lze sice tyto výdaje odpočíst jako provozní výdaje, avšak odpočet daně na vstupu v oblasti DPH není podle čl. 96 odst. 1 bodů 4 a 5 LIVA možný.

14. Dne 14. července 2014 byly vydány příslušné platební výměry. Společnost Randstad proti platebním výměrům dne 31. července 2014 podala správní stížnost k Tribunal Económico-Administrativo central (Ústřední hospodářsko-správní soud, TEAC, Španělsko), která byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 22. listopadu 2017.

15. Společnost Randstad proti tomuto rozhodnutí podala žalobu k senátu Audiencia Nacional (Národní soudní dvůr, Španělsko) pro správní spory. Rozsudkem ze dne 17. ledna 2022 bylo vyměření daně v tomto ohledu potvrzeno.

16. Společnost Randstad tento rozsudek napadla u senátu Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) pro správní spory. Tento soud si klade otázku, zda lze omezení nároku na odpočet daně na vstupu stanovené v čl. 96 odst. 1 bodech 4 a 5 LIVA založit na doložce *standstill* uvedené v čl. 176 druhém pododstavci směrnice o DPH. Vzhledem k tomu, že ustanovení předcházející tomuto ustanovení rovněž nabylo účinnosti až dnem přistoupení Španělského království k Evropské unii, tedy dne 1. ledna 1986, striktně vzato do dne přistoupení neexistovala žádná právní úprava obsahující omezení.

IV. Řízení o předběžné otázce

17. Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) proto přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Je takové pravidlo, jako je pravidlo uvedené v čl. 96 odst. 1 bodech 4 a 5 zákona 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 o dani z přidané hodnoty, podle něhož nelze v jakémkoli poměru odečíst daň na vstupu zaplacenou v důsledku pořízení zboží a služeb, jako jsou sportovní akce a služby určené k péči o zákazníky, zaměstnance nebo třetí osoby, ačkoli osoba povinná k dani prokáže, že tyto výdaje přímo souvisejí s její podnikatelskou nebo profesní činností a byly vynaloženy výhradně za účelem podnikání nebo výkonu povolání a zboží a služby použila za účelem uskutečnění zdanitelných plnění, a to i v případě, že částky těchto výdajů jsou daňově uznatelné pro účely daně z příjmu (daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob), slučitelné s čl. 168 písm. a) a čl. 176 prvním pododstavcem směrnice o DPH?

2) Je takové pravidlo, jako je pravidlo uvedené v čl. 96 odst. 1 bodech 4 a 5 zákona 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 o dani z přidané hodnoty, které zavádí podmínku omezující uplatnění nároku na odpočet a nabylo účinnosti dnem přistoupení Španělského království k Evropské unii, tj. dne 1. ledna 1986, aniž do dne přistoupení existovalo jakékoli pravidlo obsahující toto omezení, slučitelné s čl. 176 druhým pododstavcem směrnice o DPH?“

18. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření společnost Randstad España, Španělské království a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

V. Právní analýza

A. K souvislosti mezi nárokem na odpočet daně na vstupu a dodatečným zdaněním bezúplatných plnění (dárky pro zákazníky)

19. Obě otázky se týkají přípustnosti vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu stanoveného španělským právem. To ovšem vyžaduje, aby tento nárok podle obecných pravidel stanovených směrnicí o DPH vůbec existoval. K tomu je podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH zapotřebí, aby dané vstupenky byly použity pro účely zdanitelných plnění společnosti Randstad.

20. Podle popisu skutkového stavu uvedeného předkládajícím soudem byly vstupenky při pořízení zamýšleny jako bezúplatně poskytnuté pozornosti pro zákazníky. Za předpokladu, že k jejich poskytnutí došlo z důvodů souvisejících s podnikatelskou činností, například s cílem udržet vztahy se zákazníky a pečovat o ně a uskutečnit tak další plnění, existuje jistá souvislost mezi náklady vynaloženými na daná oprávnění ke vstupu (dané vstupenky) a ekonomickou činností společnosti Randstad. V tomto ohledu by nárok na odpočet daně na vstupu podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH v zásadě existoval.

21. Při pohledu na fiktivní plnění uvedená v článku 16 a čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH je však zřejmé, že tento odpočet daně na vstupu je pouze dočasný. Tak například podle čl. 16 odst. 1 této směrnice se přenechání zboží bez úplaty, pokud byla daň z dotyčného zboží odpočitatelná, považuje za dodání zboží za úplatu, a vede tudíž k příslušnému zdanění DPH.

22. Dárky poskytnuté třetím osobám, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu, je tedy v okamžiku darování v zásadě třeba dodatečně zdanit, ledaže jsou to dárky malé hodnoty (hranice bagatelnosti). Toto pravidlo je dokladem nutnosti dodatečného zdanění v případě, že bezúplatné přenechání jinak vede k nezdaněné konečné spotřebě obdarovaného. Prostřednictvím zdanění bezúplatného přenechání v konečném důsledku dojde k opětovné opravě počátečního odpočtu daně zaplacené dárcem na vstupu a k zabránění nezdaněné konečné spotřebě u třetí osoby.

23. Toto dodatečné zdanění není podle – ve výsledku správné – judikatury Soudního dvora vyžadováno pouze tehdy, pokud „bezúplatné“ poskytnutí úzce souvisí s hlavním plněním poskytnutým za úplatu, jak Soudní dvůr rozhodl v případě „bezplatného“ poskytnutí tabletu při sjednání předplatného časopisu za úplatu[7]. Tato souvislost s jiným úplatným plněním však v projednávané věci podle všeho neexistuje.

24. Je pravda, že v tomto ohledu v případě dárků poskytnutých v rámci podnikatelské činnosti vzniká nárok na odpočet daně na vstupu. Je tomu tak však pouze dočasně. Bezúplatné přenechání by na základě článků 16 a 26 mělo být v okamžiku darování dodatečně zdaněno, v důsledku čehož dojde k opětovné opravě odpočtu daně na vstupu, aniž by tím byla zpochybněna zásada neutrality.

[7] – Rozsudek ze dne 5. října 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, body 25 a 26).

25. Směrnice o DPH nicméně v tomto ohledu obsahuje legislativní mezeru, pokud jde o služby darované v rámci podnikatelské činnosti třetím osobám. Článek 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH se sice vztahuje na bezúplatné přenechání služby vlastním zaměstnancům, nikoli však – na rozdíl od toho, jak stanoví článek 16 směrnice o DPH ohledně bezúplatných dodání zboží – jiným třetím osobám (například zákazníkům).

26. Oprávnění ke vstupu sice lze převádět (tedy i darovat) jako zboží, avšak vzhledem k tomu, že se nejedná o hmotný majetek, představují poskytnutí služby ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH. Podle znění směrnice tedy v tomto případě nedochází k dodatečnému zdanění. Důsledkem je nezdaněná konečná spotřeba obdarovaných zákazníků v případě, že tito zákazníci dárek použijí (spotřebují) rovněž, resp. hlavně pro své soukromé potěšení, z čehož lze v případě návštěvy koncertu nebo fotbalového zápasu zřejmě vycházet.

27. Je pravda, že nesdílím názor Španělska, že odpočet daně na vstupu je vyloučen již proto, že přímá souvislost s těmito nezdanitelnými plněními činí nepřímou souvislost se zdanitelnými plněními uskutečněnými společností Randstad [8] irelevantní. Sdílím však znepokojení Španělska nad tím, že odpočet daně na vstupu v těchto situacích v konečném důsledku vede k nezdaněné konečné spotřebě.

28. Že tento důsledek ve skutečnosti není zamýšlený, dokládá čl. 176 první pododstavec druhá věta směrnice o DPH, který stanoví, že Rada „v žádném případě“ nemá umožnit nárok na odpočet DPH u výdajů, jako jsou například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

29. Posledně uvedenými výdaji se rozumí výdaje, které sice souvisejí s profesní činností, avšak zároveň mají reprezentativní povahu a mohou podpořit společenskou prestiž osoby povinné k dani. Typickými příklady jsou výdaje na návštěvy divadelních představení, společenská setkání a dárky pro zákazníky. Článek 176 první pododstavec druhá věta proto stanoví, že takové výdaje, které nejsou přísně provozními výdaji a slouží tedy především k soukromé spotřebě, mají být vyloučeny z nároku na odpočet daně na vstupu.

30. Tato skutečnost a těsná souvislost mezi využitím oprávnění ke vstupu pro soukromé účely na straně jedné a darováním těchto oprávnění motivovaným podnikatelskými zájmy na straně druhé vysvětlují, proč – jak správně zdůrazňuje i Komise – byl odpočet daně na vstupu připadající na tyto „výdaje na zábavu“, resp. „výdaje na reprezentaci“ v mnoha vnitrostátních právních předpisech týkajících se daně z obratu, resp. DPH přípustný pouze v omezené míře a proč je tomu tak dodnes. Například německý Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ve svém § 15 odst. 1a stanoví vyloučení nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu za dárky od určité hodnoty. Omezení odpočtu daně na vstupu v případě výdajů či nákladů na reprezentaci jsou stanovena i v rakouském právu (§ 12 odst. 2 bod 2 rakouského [Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu)]).

31. Ve světle těchto úvah týkajících se DPH nyní lze přikročit k odpovědi na obě otázky předkládajícího soudu.

[8] – Soudní dvůr je v tomto ohledu vpravdě velkorysý – viz například rozsudky ze dne 16. září 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, bod 29 a násl.), a ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 33 a násl.).

B. První otázka: výklad čl. 176 prvního pododstavce směrnice o DPH

32. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je výklad čl. 176 prvního pododstavce směrnice o DPH. Jak však Komise správně zdůrazňuje ve svém písemném vyjádření, tato otázka není ani blíže objasněna, ani blíže odůvodněna. S ohledem na skutečnost, že čl. 176 první pododstavec směrnice o DPH je adresován Radě, je tato otázka rovněž stěží pochopitelná. Vzhledem k tomu, že Rada očividně nepřijala příslušné rozhodnutí, je čl. 176 první pododstavec směrnice o DPH v projednávané věci podle všeho irelevantní.

33. Nicméně ze znění čl. 176 prvního pododstavce směrnice o DPH jasně vyplývá nejen oprávnění, ale i povinnost Rady. V daném ustanovení se nehovoří o „může“, nýbrž se v něm stanoví, že „Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne“ o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. Druhá věta vysvětluje, že v *žádném případě* nelze daň odpočíst z výdajů na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

34. Zejména z druhé věty je v této souvislosti zřejmé, že tvůrce směrnice má za to, že z nároku na odpočet daně na vstupu mají být v zásadě vyloučeny výdaje, které nejsou přísně provozními výdaji, protože se týkají výdajů na (soukromé) záliby. Z toho rovněž vyplývá, že tato vyloučení každopádně nejsou v rozporu s vůlí normotvůrce, i když Rada doposud – ať již z jakéhokoli důvodu – nesplnila svou povinnost vyplývající z čl. 176 prvního pododstavce směrnice o DPH.

35. Na tomto závěru nic nemění ani rozdíly oproti zacházení s těmito náklady v oblasti daně z příjmů stanovené španělským daňovým právem, na které poukázal předkládající soud. Otázka, zda jsou dané náklady z hlediska právních předpisů o dani z příjmů ve Španělsku odpočitatelné jako provozní výdaje nebo náklady na reklamu, či nikoli, je, pokud jde o unijní právo v oblasti DPH, irelevantní. Právní předpisy o dani z příjmů nejsou oblastí práva, která je harmonizována unijním právem, takže členské státy v tomto ohledu mohou své zákazy odpočtů koncipovat i odlišně. Pro účely výkladu unijního práva tedy z vnitrostátních právních předpisů o dani z příjmů nelze vyvodit žádný závěr. Platí to tím spíše, že právní předpisy o dani z příjmů obvykle sledují i jiné cíle. Jejich cílem je zpravidla zdanit přírůstek příjmů, zatímco právo v oblasti DPH zdaňuje výdaj vynaložený na pořízení spotřebního zboží.

C. Druhá otázka: výklad čl. 176 druhého pododstavce (doložka standstill) směrnice o DPH

36. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, jakým způsobem musí být vykládán čl. 176 druhý pododstavec směrnice o DPH pro účely určení, zda se na vyloučení odpočtu daně na vstupu stanovené španělským zákonem vztahuje doložka *standstill* obsažená v unijním právu. Podle tohoto ustanovení mohou členské státy až do přijetí rozhodnutí Rady podle čl. 176 prvního pododstavce směrnice o DPH (k němuž dodnes nedošlo) zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech ke dni svého přistoupení k Unii.

37. Podle předběžné otázky jak vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu stanovené v čl. 96 odst. 1 bodě 4 LIVA (v tehdy platném znění), tak i vyloučení stanovené v bodě 5 tohoto ustanovení nabylo účinnosti ke dni přistoupení, tedy současně se vstupem nového systému DPH v platnost. Článek 96 odst. 1 body 4 a 5 LIVA by tak mohl spadat pod čl. 176 druhý pododstavec směrnice o DPH.

38. V projednávané věci je rozhodujícím hlediskem správná perspektiva. Z pohledu společnosti Randstad bylo vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu stanoveno až zavedením zákona o DPH v okamžiku přistoupení k Unii. V tomto ohledu neexistuje příslušná dřívější právní úprava, které by mohla platit i nadále.

39. Ve Španělsku však před přistoupením k Unii neexistoval žádný systém DPH s odpočtem daně na vstupu, takže – což je zřejmě pohled Komise – byl nárok na odpočet daně na vstupu obecně vyloučen. Proto nedošlo k zavedení vyloučení nároku na odpočet, nýbrž zavedením odpočtu daně na vstupu a ustanovení čl. 96 odst. 1 bodů 4 a 5 LIVA bylo v tomto ohledu naopak omezeno stávající absolutní vyloučení.

40. Naproti tomu z pohledu Španělska bylo vyloučení sice zavedeno nově, avšak bylo vyhlášeno už před přistoupením a bylo tedy ve španělském právu obsaženo již před přistoupením k Unii, třebaže nabylo účinnosti až dnem přistoupení.

41. Na první pohled se jako přesvědčivý jeví názor společnosti Randstad. Článek 176 druhý pododstavec směrnice o DPH ponechává dřívější právní úpravu, která je v rozporu se směrnicí o DPH, v platnosti do doby, než Rada a Komise splní své povinnosti. Vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu zavedené ke dni nabytí účinnosti zákona provádějícího směrnici, není dřívější právní úprava ponechaná v platnosti. Při poněkud důkladnějším zkoumání se však – především v situaci dotčené v projednávané věci – jako správný jeví pohled Komise.

42. Vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu připadající na výdaje na zábavu a reprezentaci tedy na jednu stranu odpovídá vůli tvůrce směrnice a s ohledem na uspokojení soukromé spotřeby, které je s těmito výdaji úzce spjato, dává smysl i z hlediska práva v oblasti DPH.

43. Na druhou stranu by členské státy v případě, že dříve neuplatňovaly systém DPH s vyloučením nároku na odpočet daně na vstupu, takové vyloučení vůbec nemohly zavést, protože při neexistenci systému s odpočtem daně na vstupu není částečné vyloučení tohoto nároku ani možné, ani účelné. V tomto ohledu není při bližším pohledu nárok na odpočet daně na vstupu v okamžiku přistoupení poprvé omezen, nýbrž je poprvé – avšak v jistých mezích – umožněn. Nicméně pokud tyto meze odpovídají vůli tvůrce směrnice a jsou slučitelné s jejími cíli (zdanění soukromé spotřeby), pak je nabytí účinnosti současně se vstupem nově zavedeného systému DPH v platnost – jak tvrdí Komise i Španělské království – v souladu s myšlenkou čl. 176 druhého pododstavce směrnice o DPH.

44. Koneckonců čl. 176 druhý pododstavec směrnice o DPH podle mého názoru pouze upřesňuje, že po přistoupení k Unii a splnění s ním spojené povinnosti provést směrnici o DPH již členské státy nemohou individuálně (tj. bez Rady) nově zavést, resp. rozšířit vyloučení odpočtu daně na vstupu, které není upraveno ve směrnici o DPH. Rozhodující mez v tomto ohledu představuj vyloučení obsažená v právním řádu již při přistoupení. Skutečnost, že tato vyloučení nabyla účinnosti současně s přistoupením, je tedy irelevantní.

45. Ve prospěch tohoto závěru zaprvé hovoří znění druhého pododstavce, neboť se v něm neuvádí, že vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu již musí být účinné, nýbrž že musí být „obsaženo“ [resp. „stanoveno“ v německém znění][9]. Vnitrostátní zákon, který byl vyhlášen již před přistoupením k Unii a obsahuje příslušné ustanovení, však toto vyloučení obsahuje, resp. stanoví již v okamžiku přistoupení.

[9] – Ze skutečnosti, že je nutné, pouze aby dané omezení bylo stanoveno, vycházejí rovněž další jazyková znění. Viz francouzské („*prévu par leur législation nationale*“) či anglické znění („*provided for under their national law*“).

46. Za druhé se mi s ohledem na zásadu rovnosti členských států jeví jako velmi zvláštní, pokud si Německo může zachovat například své vyloučení nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu za dárky poskytnuté v rámci podnikatelské činnosti, protože již při uplynutí lhůty pro provedení směrnice mělo systém DPH s odpočtem, avšak stát přistupující k Unii později nemá možnost takový odpočet zavést o jednu myšlenou sekundu dříve, resp. současně.

47. Pokud by Španělsko svůj systém DPH s odpočtem daně na vstupu a příslušným vyloučením nároku na tento odpočet poprvé zavedlo a (na jeden den) uvedlo v účinnost jeden den před přistoupením k Unii a směrnici o DPH by provedlo o den později při přistoupení, použitelnost doložky *standstill* uvedené v čl. 176 druhém pododstavci směrnice o DPH by zřejmě nikdo nezpochybňoval. Skutečnost, zda tato právní úprava nabyla účinnosti o jeden den dříve, o jednu myšlenou sekundu dříve nebo současně, však pro daňové příjmy členského státu (a údajně ani o vlastní zdroje Unie [10]) nemůže hrát žádnou roli. Rozhodující je pouze to, zda ke změně situace v rozporu s požadavky směrnice dojde dodatečně po přistoupení k Unii. To se však ve Španělsku nestalo.

48. V tomto ohledu ve prospěch tohoto přístupu, podle kterého se se všemi členskými státy zachází stejně, hovoří rovněž dosavadní judikatura Soudního dvora. Soudní dvůr již totiž konstatoval, že čl.176 druhý pododstavec směrnice o DPH obsahuje doložku *standstill*, v níž se mimo jiné pro členské státy přistupující k Unii stanoví, že vnitrostátní vyloučení z nároku na odpočet DPH, jež byla použitelná před datem jejich přistoupení, zůstávají zachována až do okamžiku, než Rada přijme ustanovení, na která je odkazováno v prvním pododstavci tohoto článku 176, což Rada zatím neučinila [11].

49. Toto oprávnění však není neomezené, neboť cílem doložky *standstill* není umožnit novému členskému státu změnit své vnitrostátní právní předpisy při příležitosti vstupu do Evropské unie ve smyslu, kdy by tato změna spočívala v rozšíření rozsahu existujících vyloučení ve smyslu, který by odchýlil tyto právní předpisy od cílů této směrnice, což by bylo v rozporu se samotným smyslem této doložky [12]. Rozhodující je, zda dotyčná právní úprava měla za následek *dodatečné* rozšíření stávajících vyloučení [13].

50. Za tímto účelem lze provést srovnání nároků na odpočet daně na vstupu existujících v době před přistoupením k Unii a po něm [14]. V projednávané věci nebyl před přistoupením k Unii v případě zboží nebo služeb určených k bezúplatnému poskytnutí zákazníkům odpočet daně na vstupu možný. Odpočet daně na vstupu není u těchto bezúplatných plnění možný ani po přistoupení. Vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu tedy nebylo rozšířeno. Mimoto se Španělsko zavedením tohoto vyloučení nároku na odpočet ani neodchýlilo od cílů směrnice

[10] – Takto v souvislosti s čl. 176 druhým pododstavcem směrnice o DPH výslovně rozsudek ze dne 2. května 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, bod 32). Toto tvrzení je takto nesprávné, jelikož veškeré výdaje, které nejsou hrazeny z tradičních vlastních zdrojů a vlastních zdrojů z DPH, se vyrovnávají z vlastních zdrojů založených na hrubém národním důchodu (HND). Viz například návrh směrnice Komise EU ze dne 24. dubna 2019, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní, pokud jde o obranné úsilí v rámci Unie, COM(2019) 192 final, strana 8 – verze CS.

[11] – Za mnohé viz například rozsudek ze dne 2. května 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, bod 30). Obdobně rozsudek ze dne 15. dubna 2010, X Holding (C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, bod 38).

[12] – Rozsudky ze dne 2. května 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, bod 31), a ze dne 22. prosince 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, body 37 a 39).

[13] – Rozsudek ze dne 2. května 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, bod 32). V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 41 a citovaná judikatura), ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, bod 46), a ze dne 22. prosince 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, bod 41 a násl.). Takto nedávno opět i usnesení ze dne 26. února 2020, PAGE International (C-630/19, nezveřejněné, EU:C:2020:111, bod 30), a ze dne 17. září 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, nezveřejněné, EU:C:2020:721, bod 30).

[14] – Takto rovněž rozsudek ze dne 2. května 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, body 39 a 51).

o DPH, což by bylo v rozporu s duchem doložky *standstill*. Jak bylo uvedeno výše (viz bod 28 a násl.), s cíli směrnice o DPH je naopak v rozporu nezdaněná konečná spotřeba tohoto spotřebního zboží [15].

51. V projednávané věci je splněna i další podmínka formulovaná Soudním dvorem, podle které musí vnitrostátní právní úprava dostatečně upřesnit povahu nebo předmět zboží nebo služeb, u nichž je nárok na odpočet DPH vyloučen, aby bylo zajištěno, že možnost přiznaná členským státům nebude sloužit ke stanovení obecných vyloučení z tohoto systému [16]. Vyloučení nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu při pořízení zboží nebo služeb určených k bezúplatnému poskytnutí zákazníkům, zaměstnancům nebo třetím osobám je dostatečně konkrétní a nemá obecnou povahu.

52. Tomuto závěru nebrání ani rozhodnutí ve věci AES-3C Maritza East 1 [17], citované společností Randstad. V tomto případě došlo okamžikem přistoupení k Unii k rozšíření stávajících vyloučení z nároku na odpočet daně na vstupu [18]. Ve Španělsku však neexistoval vůbec žádný nárok na odpočet daně na vstupu, což je důvod, proč také nedošlo k rozšíření doposud neexistujícího vyloučení, nýbrž tento nárok byl naopak – byť v tomto ohledu omezeně – poprvé přiznán.

53. V rozsahu, v němž je poukazováno na údajně vyžadovaný restriktivní výklad [19] doložky *standstill*, není tato argumentace ani účelná. Soudní dvůr tak již v minulosti rozhodl, že cílem čl. 176 druhého pododstavce směrnice o DPH je zachovat „všechna vynětí“, resp. „vyloučení“ obsažená ve vnitrostátních předpisech ke dni přistoupení. Soudní dvůr v tomto ohledu výslovně konstatoval, že výraz „veškerá vynětí“, resp. „vyloučení“ uvedený v čl. 17 odst. 6 druhé větě šesté směrnice a nyní v čl. 176 druhém pododstavci směrnice o DPH zahrnuje s ohledem na znění a historii vzniku uvedeného článku rovněž výdaje, jež jsou svou povahou výdaji činěnými striktně pro účely podnikání [20]. Doložka *standstill* uvedená v čl. 176 druhém pododstavci směrnice o DPH tedy členským státům umožňuje vyloučit z nároku na odpočet daně na vstupu i kategorie výdajů, které jsou přísně provozními výdaji, pokud jsou dostatečně upřesněny (viz bod 51).

54. Tato judikatura není restriktivním výkladem doložky *standstill*. O restriktivní výklad článku 176 směrnice o DPH se navíc usilovalo pouze proto, aby se zabránilo tomu, že si členský stát zachová *obecné (generální)* vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu [21]. Článek 176 odst. 2 umožňuje zachovat v platnosti pouze taková vyloučení, která se týkají *konkrétních výdajů* [22]. V projednávané věci tomu tak však je (viz bod 51).

15 – Skutečnost, zda se členský stát danou právní úpravou přibližuje cílům směrnice o DPH, je obzvláště zdůrazněna v rozsudcích ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie (C-345/99, EU:C:2001:334, bod 22), a ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, bod 45).

16 – Rozsudky ze dne 2. května 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, bod 40), ze dne 15. dubna 2010, X Holding (C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, bod 44), a ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, body 28 a 29). Nedávno opět i usnesení ze dne 26. února 2020, PAGE International (C-630/19, nezveřejněné, EU:C:2020:111, bod 34), a ze dne 17. září 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, nezveřejněné, EU:C:2020:721, bod 39).

17 – Rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

18 – Rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 48).

19 – Takto rovněž rozsudky ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, bod 23), a ze dne 22. prosince 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, bod 28).

20 – Rozsudky ze dne 2. května 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, bod 47), a ze dne 5. října 1999, Royscot a další (C-305/97, EU:C:1999:481, bod 20).

21 – Rozsudek ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, bod 28).

22 – Rozsudek ze dne 2. května 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, bod 40). V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2010, X Holding (C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, bod 44).

55. Pokud vyloučení – stejně jako v projednávané věci – dokonce odpovídá vůli tvůrce směrnice, že v žádném případě nelze daň odpočíst z výdajů na luxusní zboží, na zábavu (fotbalové zápasy, koncerty atd.) a na reprezentaci, se podle mého názoru – v případě, že cílem právního výkladu je naplnění vůle normotvůrce, – pochybného „dogmatu“ restriktivního výkladu doložky *standstill* beztak nelze dovolávat.

VI. Závěry

56. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky, které položil Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko), odpověděl takto:

„1) Článek 176 první pododstavec směrnice o DPH v případě neexistence jednomyslného rozhodnutí Rady nebrání žádnému ustanovení španělských právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty. Článek 176 první pododstavec druhá věta této směrnice však dokládá, že vyloučení odpočtu daně na vstupu připadající na výdaje na zábavu a na reprezentaci není v rozporu s vůlí tvůrce směrnice, i když Rada a Komise doposud společně nesplnily svou povinnost vyplývající z čl. 176 prvního pododstavce směrnice o DPH. Skutečnost, zda španělské právní předpisy o dani z příjmů odpočet takových výdajů umožňují, či nikoli, není z hlediska unijního práva rozhodující.

2) Článek 176 druhý pododstavec směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že všem členským státům stejnou měrou brání v tom, aby po uplynutí lhůty pro provedení směrnice stanovily nová, resp. přísnější vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu, a to dokud Rada a Komise společně nesplní svou povinnost vyplývající z čl. 176 prvního pododstavce. Článek 176 druhý pododstavec tedy nebrání vnitrostátní právní úpravě, ve které bylo poprvé obsaženo vyloučení odpočtu daně zaplacené na vstupu za zábavu a u výdajů na reprezentaci, které nabylo účinnosti současně s přistoupením k Unii a provedením směrnice o DPH.“