

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 10. marca 2005^{*}

Vo veci C-33/03,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná
28. januára 2003,

Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,
s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: P. Ormond
a C. Jackson, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci N. Pleming, QC,
s adresou na doručovanie v Luxemburgu

žalovanému,

^{*} Jazyk konania: angličtina.

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia K. Lenaerts (spravodajca),
N. Colneric, K. Schiemann a E. Juhász,

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,
tajomník: M.-F. Contet, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. novembra 2004,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 14. decembra 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Komisia Európskych spoločenstiev vo svojej žalobe navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si tým, že priznalo platiteľom dane právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) pri niektorých dodávkach pohonných látok osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane v rozpore s ustanoveniami článkov 17 a 18 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy ES.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

- 2 Podľa článku 4 šiestej smernice:

„1. Pojem ,osoba podliehajúca dani [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*]‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

...

4. Použitie výrazu ,nezávisle‘ v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym vzťahom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z hľadiska pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

...“

3 Článok 17 šiestej smernice nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpočet“ stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie [odpočet — *neoficiálny preklad*] dane vzniká v čase vyrubenia [splatnosti — *neoficiálny preklad*] odpočítateľnej dane.

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

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*],

...“

4 Článok 18 šiestej smernice nazvaný „Pravidlá upravujúce výkon práva na zníženie dane [odpočet dane — *neoficiálny preklad*]“ stanovuje:

„1. Aby sa mohlo uplatniť právo na zníženie dane [odpočet dane — *neoficiálny preklad*] daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] musí:

a) pri odpočte dane podľa článku 17 (2) a) mať faktúru vystavenú podľa článku 22 (3);

...“

Vnútroštátna právna úprava

- 5 Články 2 a 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (nariadenie z roku 1991 o DPH, ďalej len „nariadenie o DPH“), ktoré nadobudlo platnosť 1. decembra 1991, stanovujú:

„2. Článok 3 sa uplatňuje v prípade, že pohonné látky sú dodané osobe, ktorá nie je platiteľom dane, a platiteľ dane zaplatí tejto osobe:

- a) skutočné náklady, ktoré vynaložila na pohonné látky; alebo
- b) čiastku, ktorá v plnej výške alebo v časti približne zodpovedá nákladom na pohonné látky, ktorá je tejto osobe vyplatená ako náhrada za tieto náklady a ktorá je určená na základe:
 - i) celkovej vzdialenosti, ktorú prešlo vozidlo, ktoré spotrebovalo pohonné látky (bez ohľadu na to, či táto vzdialenosť zahŕňa aj cesty uskutočnené mimo rámca podnikateľskej činnosti platiteľa dane); a
 - ii) zdvihového objemu valcov motora vozidla bez ohľadu na to, či platiteľ dane vypláca náhradu za akékoľvek iné náklady.

3. Pri použití tohto článku sa pohonné látky považujú na účely článku 14 ods. 3 Value Added Tax Act 1983 [zákon o DPH z roku 1983] za dodané platiteľovi dane na účely jeho podnikateľskej činnosti za cenu rovnajúcu sa tej, ktorú vyplatil v súlade s článkom 2 bod a) alebo b) (s výnimkou náhrady akýchkoľvek iných nákladov odlišných od pohonných látok).“

- 6 Je potrebné upresniť, že článok 14 ods. 3 Value Added Tax Act 1983 bol medzičasom nahradený článkom 24 ods. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994).
- 7 Hoci znenie článkov 2 a 3 nariadenia o DPH je všeobecné, zdá sa, že právo na odpočet DPH stanovené v týchto ustanoveniach sa týka pohonných látok, ktoré zamestnávateľ prepláca svojim zamestnancom, ako to vyplýva z vysvetľujúcej poznámky pripojenej k tomuto nariadeniu, ktorá znie takto:

„Toto nariadenie, ktoré nadobúda platnosť od 1. decembra 1991, uzákoňuje už dlhšie zaužívanú prax správnych orgánov. Stanovuje, že pohonné látky kúpené zamestnancami sa považujú za dodané zamestnávateľovi v prípade, že zamestnancom sa prepláca buď náhrada za kilometre, alebo náhrada na základe skutočne zaplatenej ceny...“

Konanie pred podaním žaloby

- 8 Komisia začala konanie o nesplnenie povinnosti upravené v článku 226 ES tak, že 10. mája 1995 zaslala výzvu vláde Spojeného kráľovstva, v ktorej sa najprv iba obmedzila na oznámenie porušenia článku 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

Uviedla, že priznanie práva na odpočet stanoveného v článkoch 2 a 3 nariadenia o DPH bez toho, aby bolo potrebné predložiť faktúru, nie je v súlade s požiadavkami uvedeného článku 18.

- 9 Po dôkladnejšom skúmaní Komisia dospela k záveru, že priznanie práva na odpočet za okolností stanovených v článkoch 2 a 3 nariadenia o DPH porušuje takisto článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Zaslala teda 17. októbra 1996 Spojenému kráľovstvu doplňujúcu výzvu. Preto, aby sa odstránili akékoľvek pochybnosti o úsudku Komisie, že právo zamestnávateľa odpočítať DPH v súvislosti s náhradou nákladov na pohonné látky vyplatenou zamestnancovi na základe článku 2 písm. a) a b) uvedeného nariadenia je v rozpore s článkom 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, zaslala Spojenému kráľovstvu 3. decembra 1997 druhú doplňujúcu výzvu.
- 10 Spojené kráľovstvo predložilo svoje pripomienky listami z 13. júla 1995, 16. decembra 1996 a 28. januára 1998.
- 11 Keďže tieto odpovede nepovažovala Komisia za dostatočné, zaslala 14. októbra 1998 Spojenému kráľovstvu odôvodnené stanovisko, ktorým ho vyzvala, aby prijalo potrebné opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.
- 12 V odpovedi na odôvodnené stanovisko z 15. decembra 1998 Spojené kráľovstvo zopakovalo svoj nesúhlas so stanoviskom Komisie.

O žalobe

O výhrade založenej na porušení článku 17 šiestej smernice

- 13 Komisia uvádza, že články 2 a 3 nariadenia o DPH porušujú článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, keďže priznávajú platiteľovi dane právo na odpočet DPH za pohonné látky dodané osobe, ktorá nie je platiteľom DPH. Okrem toho uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva nepodmieňujú odpočet DPH platiteľom dane splnením podmienky, aby boli pohonné látky použité osobou, ktorá nie je platiteľom dane, na účely zdaniteľných plnení platiteľa dane.
- 14 Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že režim odpočtu stanovený šiestou smernicou úplne odľahčuje platiteľov dane od DPH, splatnej alebo zaplatenej, v rámci ich hospodárskej činnosti (rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19). Keď osoba vykonáva hospodársku činnosť, všetky tovary a služby, ktoré sú jej poskytnuté na účely tejto činnosti, predstavujú náklady jej vlastnej činnosti a celá DPH na vstupe týchto činností musí byť odpočítateľná.
- 15 Podľa tejto vlády ide o normálnu obchodnú prax, že zamestnávateľ — platiteľ dane — umožní svojim zamestnancom, ktorí nie sú platiteľmi dane, aby nadobudli majetok určený na použitie v rámci jeho podnikateľskej činnosti. Na zabezpečenie toho, aby zamestnávateľ mohol vykonávať svoje právo na odpočet DPH pri všetkom majetku použitom na účely jeho zdaniteľných plnení treba usúdiť, že keď zamestnanec konajúci na účet svojho zamestnávateľa nadobudol majetok, ktorý používa zamestnávateľ na účely svojej podnikateľskej činnosti, ide v skutočnosti o plnenie zamestnávateľovi.

- 16 V tomto ohľade je potrebné najprv pripomenúť, že ustanovenia článku 17 šiestej smernice uvádzajú podmienky vzniku a rozsahu práva na odpočet presne. V týchto ustanoveniach nebol ponechaný členským štátom žiadny priestor pre voľnú úvahu pri ich vykonávaní (pozri rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 35, a z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko, C-338/98, Zb. s. I-8265, bod 43).
- 17 Ďalej z článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že platiteľ dane je oprávnený odpočítať DPH, splatnú alebo zaplatenú, pri tovaroch, ktoré mu dodal, a službách, ktoré mu poskytol iný platiteľ dane, ak sa tieto tovary a služby použijú na jeho vlastné zdaniteľné plnenia.
- 18 V danom prípade článku 2 a 3 nariadenia o DPH umožňujú platiteľovi dane, teda zamestnávateľovi, odpočítať DPH pri pohonných látkach dodaných osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane, teda zamestnancom, keď im ich zamestnávateľ poskytne náhradu nákladov na pohonné látky.
- 19 Ako zdôrazňuje vláda Spojeného kráľovstva, zamestnanci pri výkone svojej pracovnej činnosti konajú vo všeobecnosti na účet zamestnávateľa. Z tohto dôvodu podľa nej musí mať zamestnávateľ právo na odpočet DPH pri pohonných látkach kúpených zamestnancom na účely zdaniteľných plnení zamestnávateľa.
- 20 Je však potrebné skonštatovať, že nariadenie o DPH nepodmieňuje právo na odpočet, ktoré je v ňom upravené, tým, aby pohonné látky, ktoré kúpila osoba, ktorá

nie je platiteľom dane, boli použité na zdaniteľné plnenia platiteľa dane. V skutočnosti ani nariadenie o DPH, ani vysvetľujúca poznámka nestanovujú ako podmienku využívania práva na odpočet DPH, aby pohonné látky zakúpené zamestnancom boli použité na zdaniteľné plnenia zamestnávateľa. Naopak, článok 2 písm. b) bod i) v spojení s článkom 3 tohto nariadenia umožňujú zamestnávateľovi odpočet DPH z čiastky za pohonné látky, ktorú poskytol ako náhradu zamestnancovi, vypočítanej odkazom na celkovú vzdialenosť, ktorú vozidlo zamestnanca prešlo, „bez ohľadu na to, či táto vzdialenosť zahŕňa aj cesty uskutočnené mimo rámca podnikateľskej činnosti platiteľa dane“.

- 21 V odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora vláda Spojeného kráľovstva výslovne priznala, že „samotné nariadenie nestanovuje povinnosť spojitosti medzi právom zamestnávateľa na odpočet DPH za pohonné látky, ktoré kúpil zamestnanec, a používaním pohonných látok zamestnancom na účely zdaniteľných plnení zamestnávateľa“.
- 22 Z toho teda vyplýva, že články 2 a 3 nariadenia o DPH nie sú zlučiteľné s článkom 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice v tom, že umožňujú platiteľovi dane, teda zamestnávateľovi, odpočítať DPH pri pohonných látkach dodaných osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane, teda zamestnancom, za podmienok, ktoré nezabezpečujú, že odpočítaná DPH sa vzťahuje výlučne na pohonné látky použité na účely zdaniteľných plnení platiteľa dane.
- 23 Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že potrebná spojitosť medzi právom na odpočet DPH a použitím pohonných látok na zdaniteľné plnenia platiteľa dane je zabezpečená ustanoveniami Value Added Tax Act 1994, ktoré britská daňová správa uplatňuje. Vláda Spojeného kráľovstva v tejto súvislosti vysvetľuje, že systém

poskytovania náhrad umožňujúci odpočet DPH, ktorý uznáva daňová správa, funguje nasledujúcim spôsobom. Zamestnanec najprv odovzdá zamestnávateľovi podrobný výkaz uskutočnených jazd, v ktorom sa uvedie, aké cesty boli vykonané na pracovné účely a príslušný počet kilometrov, ako aj zdvihový objem valcov motora použitého vozidla. Zamestnanec takisto odovzdá zamestnávateľovi faktúry preukazujúce nákup pohonných látok. Zamestnávateľ potom použije zoznam, ktorý vytvorili Royal Automobile Club, Automobile Association, alebo UK Customs (britské colné úrady) na základe sadzieb schválených Inland Revenue (britská daňová správa) a na základe podrobných informácií dodaných výrobcami vozidiel, aby vypočítal náklady na pohonné látky za kilometer pre daný typ vozidla. Tento systém predstavuje dostatočnú záruku toho, že čiastka poskytnutá ako náhrada zamestnancovi zodpovedá nákladom na pohonné látky, ktoré zamestnanec skutočne spotreboval na podnikateľské účely zamestnávateľa.

- 24 V tomto ohľade je potrebné uviesť, že Value Added Tax Act 1994 je všeobecnou právnou úpravou týkajúcou sa DPH, ktorá v článkoch 24 až 26 uvádza zásady odpočítateľnosti tejto dane. Hoci podľa tohto zákona právo na odpočet DPH sa vzťahuje v zásade na tovary a služby, ktoré platiteľ dane používa na účely svojich zdaniteľných plnení, neznamená to, že ustanovenia článkov 2 a 3 nariadenia o DPH sú v súlade s ustanoveniami článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Keďže sa totiž v súlade s článkom 3 uvedeného nariadenia pohonné látky, náklady ktorých zamestnávateľ svojim zamestnancom nahrádza, automaticky považujú v zmysle Value Added Tax Act 1994 za dodané platiteľovi dane na účely jeho podnikateľskej činnosti, vnútroštátna právna úprava nezabezpečuje, že právo na odpočet DPH, ktoré je ňou upravené, sa týka iba pohonných látok skutočne spotrebovaných zamestnancami na účely zdaniteľných plnení zamestnávateľa.

- 25 Pokiaľ ide o tvrdenie vlády Spojeného kráľovstva, podľa ktorého prax daňovej správy zaručuje existenciu povinnej spojitosti medzi právom zamestnávateľa na odpočet

DPH za pohonné látky zakúpené zamestnancom a používaním pohonných látok zamestnancami na zdaniteľné plnenia zamestnávateľa, je potrebné pripomenúť, že je ustálenou judikatúrou, že nezlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy s ustanoveniami Spoločenstva je možné s konečnou platnosťou odstrániť iba vnútroštátnymi ustanoveniami záväzného charakteru, ktoré majú rovnakú právnu silu ako tie, ktoré musia byť zmenené. Jednoduchá prax správnych orgánov nemôže byť považovaná za platný výkon povinností vyplývajúcich z práva Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. marca 1997, Komisia/Francúzsko, C-197/96, Zb. s. I-1489, bod 14; z 9. marca 2000, Komisia/Taliansko, C-358/98, Zb. s. I-1255, bod 17, a zo 7. marca 2002, Komisia/Taliansko, C-145/99, Zb. s. I-2235, bod 30).

- 26 Z vyššie uvedených skutočností teda vyplýva, že články 2 a 3 nariadenia o DPH tým, že priznávajú platiteľovi dane právo na odpočet DPH pri niektorých dodávkach pohonných látok osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane, za podmienok, ktoré nezabezpečujú, že odpočítaná DPH sa vzťahuje výlučne na pohonné látky použité pri zdaniteľných plneniach platiteľa dane, sú nezlučiteľné s ustanoveniami článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

- 27 Z vyššie uvedeného vyplýva, že prvá výhrada Komisie je dôvodná.

O výhrade založenej na porušení článku 18 šiestej smernice

- 28 Komisia uvádza, že odpočet upravený v článkoch 2 a 3 nariadenia o DPH je možný bez toho, aby sa požadovalo predloženie faktúry, čím sa porušuje článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice.
- 29 Vláda Spojeného kráľovstva namietala proti tejto výhrade iba pre prípad, že by prvá výhrada nebola dôvodná.
- 30 Za týchto podmienok je potrebné usúdiť, že výhrada založená na porušení článku 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice je takisto dôvodná.
- 31 Je teda potrebné určiť, že Spojené kráľovstvo si tým, že priznalo platiteľom dane právo na odpočet DPH pri určitých dodávkach pohonných látok osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane v rozpore s ustanoveniami článku 17 ods. 2 písm. a) a článku 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z tejto smernice.

O trovách

- 32 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazat' Spojené kráľovstvo na náhradu trov konania a Spojené kráľovstvo nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazat' ho na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si tým, že priznalo platiteľom dane právo na odpočet dane z pridanej hodnoty pri určitých dodávkach pohonných látok osobám, ktoré nie sú platiteľmi dane, v rozpore s ustanoveniami článku 17 ods. 2 písm. a) a článku 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z tejto smernice.**
2. **Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska je povinné nahradiť trovy konania.**

Podpisy