Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 18. júla 2013 *

„Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 168 písm. a) a článok 176 — Právo na odpočet — Náklady spojené s nadobudnutím tovaru alebo poskytnutím služby určené zamestnancom — Zamestnanec pridelený zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočet dane, ale zamestnaný inou zdaniteľnou osobou“

Vo veci C-124/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen sǎd Plovdiv (Bulharsko) z 24. februára 2012 a doručený Súdnemu dvoru 7. marca 2012, ktorý súvisí s konaním:

AES-3C Maritza East 1 EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpălnenieto“ pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, Plovdiv,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predsedníčka šiestej komory M. Berger, sudcovia A. Borg Barthet a J.-J. Kasel (spravodajca),

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. apríla 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— AES-3C Maritza East 1 EOOD, v zastúpení: S. Garbolino, E. Evtimov a J. Mateeva, advokati,

— Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpălnenieto“ pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, Plovdiv, v zastúpení: V. Apostolov, splnomocnený zástupca,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, C. Soulay a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

* Jazyk konania: bulharčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 písm. a) a článku 176 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi AES-3C Maritza East 1 EOOD (ďalej len „AES“), spoločnosťou založenou podľa bulharského práva, a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpălnenieto“ pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, Plovdiv (riaditeľ riaditeľstva „Opravné prostriedky a správa výkonu rozhodnutia“ pre mesto Plovdiv pri centrálnej správe Národnej agentúry pre štátne príjmy, ďalej len „Direktor“), ktorý sa týka práva na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe za nadobudnutie rôznych tovarov a služieb určených pre zamestnancov, ktorých spoločnosti AES pridelila iná spoločnosť.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 168 smernice 2006/112 stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

…“

4 Článok 176 smernice 89/104 znie:

„Rada [Európskej únie] na návrh [Európskej] komisie jednomyseľne určuje, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. Právo odpočítať daň sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu.

Do nadobudnutia účinnosti ustanovení uvedených v prvom pododseku si členské štáty môžu ponechať všetky výnimky, ktoré stanovovali ich vnútroštátne právne predpisy k 1. januáru 1979, alebo, v prípade členských štátov, ktoré pristúpili do [Európskeho] spoločenstva po tomto dátume, ku dňu ich pristúpenia.“

Bulharské právo

5 Podľa § 69 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danăk varchu dobavenata stojnost, DV č. 63, zo 4. augusta 2006, ďalej len „ZDDS“) účinného odo dňa platnosti aktu o podmienkach pristúpenia Bulharskej republiky a Rumunska a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 203):

„1. Pokiaľ sa tovary a služby použijú na účely zdaniteľných plnení vykonaných zaregistrovanou zdaniteľnou osobou, táto osoba má právo odpočítať tieto sumy:

(1) daň za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný dodávateľom, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté poskytovateľom, ak je táto osoba zároveň zdaniteľnou osobou zaregistrovanou podľa tohto zákona;

…“

6 § 70 ods. 1 a 3 ZDSS upravuje najmä:

„1. Napriek splneniu podmienok uvedených v § 69 alebo v § 74, právo na odpočítanie nevzniká, pokiaľ:

…

(2) sú tovary alebo služby určené na bezplatné plnenie alebo na iné ako hospodárske činnosti zdaniteľnej osoby;

…

3. Odsek 1 bod 2 sa neuplatní na:

(1) … špeciálne oblečenie, pracovné oblečenie, uniformy a oblečenie na reprezentatívne účely, ako aj osobné ochranné pomôcky, ktoré zamestnávateľ bezplatne poskytne zamestnancom, vrátane zamestnancom so zmluvou o riadení, na účely výkonu jeho hospodárskej činnosti.

(2) prepravnú službu zamestnancov, vrátane zamestnancov so zmluvou o riadení, medzi ich bydliskom a pracoviskom v oboch smeroch na náklady zamestnávateľa, pokiaľ je to nevyhnutné na účely jeho hospodárskej činnosti;

…

(7) prepravu a ubytovanie pracovníkov zdaniteľnej osoby, ktorí sú na služobnej ceste;

…“

7 V znení účinnom pred pristúpením Bulharskej republiky k Únii (DV č. 153 z 23. decembra 1998) ZDDS vo svojom § 64 ods. 1 stanovuje:

„1. Právo nadobúdateľa tovaru alebo príjemcu služieb alebo dovozcu na odpočítanie dane existuje, ak sú splnené tieto podmienky:

…

(5) tovar nadobudnutý na základe dovozu alebo zdaniteľného plnenia alebo služba prijatá na základe zdaniteľného plnenia sa použili na uskutočnenie zdaniteľného plnenia, používajú sa na tento účel alebo budú naň použité;

…“

8 § 65 ods. 1 tohto posledného znenia ZDDS znie:

„1. Napriek splneniu podmienok uvedených v § 64 alebo v § 68 právo na odpočítanie nevzniká pokiaľ:

(1) tovar alebo služba sú určené na reprezentatívne účely;

(2) ide o nadobudnutie motorky alebo osobného motorového vozidla, v ktorom je počet sedadiel – bez sedadla vodiča – najviac päť, s výnimkou prípadov, keď pomocou nich zdaniteľná osoba vykonáva hlavný predmet činnosti;

(3) [doplnené – DV č. 100 z roku 2005] tovar alebo služba sú určené na údržbu, opravu alebo zlepšenie a prevádzku motoriek a osobných motorových vozidiel podľa druhého pododseku;

(4) tovar alebo služba sa používa na uskutočnenie nezdaniteľných plnení v zmysle § 33;

(5) tovar bol skonfiškovaný v prospech štátu alebo budova bola odstránená z dôvodu jej protiprávneho postavenia.“

9 V súlade s § 1 bodom 1 dodatočných ustanovení zákonníka práce (Kodex na truda, DV č. 26 z 1. apríla 1986 a DV č. 27 zo 4. apríla 1986) v znení platnom v čase skutočností vo veci samej je „zamestnávateľom“ v zmysle tohto zákonníka „každá fyzická osoba, právnická osoba alebo jej závislá jednotka, ako aj každá organizačne a hospodársky samostatná jednotka (podnik, inštitúcia, organizácia, družstvo, závod, lokál, domácnosť, spoločnosť a iné), ktorá samostatne zamestnáva pracovníkov v rámci pracovného vzťahu aj na účely výkonu práce z domu, ako aj na poskytnutie na výkon práce v užívateľskom podniku“.

10 Zákon o bezpečnosti a ochrane zdravia na pracovisku (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovija na trud, DV č. 124 z 23. decembra 1997) upravuje vo svojom § 1 dodatočné ustanovenia, podľa ktorých pojem „zamestnávateľ“ zodpovedá pojmu definovanému v § 1 ods. 1 dodatočných ustanovení zákonníka práce, ako aj každej osobe, ktorá zamestnáva zamestnancov a nesie celkovú zodpovednosť za podnik, družstvo alebo organizáciu.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 AES vlastní a prevádzkuje elektrickú centrálu, ktorá napriek tomu, že patrí do územia obce Galabovo (Bulharsko), sa nachádza mimo jej osídlenej oblasti.

12 AES nemá na zabezpečenie prevádzky uvedenej centrály vlastných zamestnancov, preto je nútená prenajímať si na plný úväzok pracovníkov na základe pracovnej zmluvy o pridelení zamestnancov uzatvorenej so spoločnosťou AES Maritza East 1 Services EOOD (ďalej len „AES Services“). Podľa tejto zmluvy vyhľadáva AES Services zamestnancov potrebných na výkon hospodárskej činnosti spoločnosti AES a zamestnáva ich. Pracovné zmluvy sú uzatvorené medzi zamestnancami a spoločnosťou AES Services, pričom uvedená spoločnosť im vypláca aj mzdu.

13 Ďalej sú predmetní zamestnanci pridelení spoločnosti AES. Podľa zmluvy uzavretej medzi spoločnosťami AES a AES Services platí AES druhej spoločnosti odmenu za službu pridelenia zamestnancov. Táto odmena zahŕňa pracovnú mzdu a sociálne odvody zamestnancov. AES poskytuje pracovné oblečenie a osobné ochranné pomôcky zamestnancov, ako aj dopravu uvedených zamestnancov z elektrickej centrály do miesta bydliska a späť. Náklady spojené s týmito tovarmi

a službami nie sú započítané do výšky odmeny spoločnosti AES Services. V prípade, ak je zamestnanec vyslaný na služobnú cestu, AES preberá tiež priamo jeho cestovné náklady a náklady na ubytovanie.

14 Od augusta 2008 do septembra 2010 prijala AES od tretej strany plnenia, ktorých predmetom bola doprava, poskytnutie pracovného oblečenia a osobných ochranných pomôcok, ako aj plnenia súvisiace so služobnými cestami zamestnancov.

15 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že keďže osoby pracujúce v elektrickej centrále žijú v oblasti, ktorú neobsluhuje verejná doprava, AES sa rozhodla sama zabezpečiť prepravu v súlade s pracovným časom zamestnancov.

16 Navyše vnútroštátny súd uvádza, že podľa ustanovení zákonníka práce a zákona o bezpečnosti a ochrane zdravia na pracovisku je AES povinná poskytnúť osobám pracujúcim v elektrickej centrále pracovné oblečenie a osobné ochranné pomôcky.

17 Správa príjmov zamietla odpočítanie DPH vo výške 218 377 bulharských leva (BGN) z nadobudnutia prepravných služieb, pridelenia pracovného oblečenia a osobných ochranných pomôcok spoločnosťou AES, ako aj z výdavkov vynaložených na služobné cesty s odôvodnením, že poskytnuté tovary a služby boli určené na vykonanie bezplatných plnení určených zamestnancom spoločnosti AES Services. Uvedená správa neuznala výnimky z tohto obmedzenia práva na odpočet DPH, ktoré sú stanovené v § 70 ods. 3 bodoch 1, 2 a 7 ZDDS z dôvodu, že AES nemožno v zmysle bulharského práva považovať za zamestnávateľa pracovníkov. Ich zamestnávateľom je totiž v zmysle zákonníka práce AES Services.

18 Keďže Direktor zamietol v správnom konaní odvolanie voči platobnému výmeru, AES podala žalobu na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

19 AES pred týmto vnútroštátnym súdom tvrdí, že je „hospodárskym“ zamestnávateľom pracovníkov, pretože má úžitok z ich práce a znáša náklady, ktoré sú s tým spojené v rozsahu, v akom vypláca odmenu spoločnosti AES Services. Navyše má AES postavenie zamestnávateľa aj v zmysle zákona o bezpečnosti a ochrane zdravia na pracovisku, keďže je povinná poskytnúť pracovné oblečenie a zabezpečiť pracovné podmienky garantujúce bezpečnosť pracovníkov. Na strane druhej Direktor zopakoval svoje stanovisko, ktoré uviedol v platobnom výmere.

20 Vnútroštátny súd sa domnieva, že rozsudok Súdneho dvora zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C-258/95, Zb. s. I-5577), neodpovedá na otázky týkajúce sa výkladu, ktoré boli položené v spore vo veci samej, keďže predmetné prepravné služby vo veci, ktorá viedla k prijatiu tohto rozsudku, boli ponúknuté nie pracovníkom prideleným inou zdaniteľnou osobou, ako je tá, ktorá si uplatňuje právo na odpočet, ale vlastným zamestnancom zdaniteľnej osoby.

21 Tento súd navyše uvádza, že ZDSS v znení platnom v deň pristúpenia Bulharskej republiky k Únii neobsahoval obmedzenie práva na odpočítanie DPH, aké sú upravené v súčasnom § 70 ods. 1 bode 2 tohto zákona. V znení platnom do 1. januára 2007 totiž § 65 ZDDS obsahoval taxatívne vymenovanie obmedzení práva na odpočítanie DPH a žiadne z nich nebolo spojené s určením účelu bezplatného dodania tovaru alebo poskytnutia služby.

22 Za týchto podmienok Administrativen săd Plovdiv rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je taká úprava, akou je úprava podľa § 70 ods. 1 druhého bodu [ZDDS], podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe nemá priznať právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z prijatých prepravných služieb, pracovného oblečenia a ochranných pomôcok, ako aj z výdavkov vynaložených na služobné cesty, pretože tieto predmety a služby boli bezplatne poskytnuté fyzickým osobám, a to zamestnancom

pracujúcim v prospech zdaniteľnej osoby, v súlade s článkom 168 písm. a) a článkom 176 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak sa zohľadnia tieto skutočnosti:

— zdaniteľná osoba neuzavrela so zamestnancami pracovné zmluvy, ale zamestnáva ich na základe zmluvného vzťahu týkajúceho sa ‚dočasného pridelenia pracovníkov' s inou zdaniteľnou osobou, ktorá je zamestnávateľom pracovníkov,

— prijaté prepravné služby slúžia na prepravu pracovníkov z jednotlivých zberných miest na rôznych miestach na pracovisko a späť a pre zamestnancov neexistuje organizovaná verejná doprava na pracovisko a z pracoviska,

— poskytnutie pracovného oblečenia a ochranných pomôcok požaduje [zákonník práce] a [zákon o bezpečnosti a ochrane zdravia na pracovisku],

— v súvislosti s prepravnými službami, pracovným oblečením a ochrannými pomôckami, ako aj výdavkami na služobné cesty by bolo odpočítanie dane nespochybniteľné, keby tieto predmety a služby poskytol zamestnávateľ pracovníkov. V predmetnom prípade však príslušné poskytnutie vykonala zdaniteľná osoba, ktorá síce nie je zamestnávateľom, ale na základe zmluvy o dočasnom pridelení pracovníkov má z práce prospech a nesie náklady spojené s prácou?

2. Poskytuje článok 176 smernice 2006/116 členskému štátu právo, aby na základe svojho pristúpenia k [Európskej] únii zaviedol obmedzenie týkajúce sa uplatnenia práva na odpočítanie dane, ako je stanovené podľa § 70 ods. 1 druhého bodu [ZDDS] v prípade, že ‚tovar alebo služby sú… určené na bezodplatné plnenia', ak bol do dňa pristúpenia účinný zákon, ktorý takéto obmedzenie výslovne nestanovoval?

3. Vyplýva z toho, v prípade kladnej odpovede na predošlú otázku, že prijatý tovar a služby sú určené na ‚bezodplatné plnenia', ak boli zakúpené na účely hospodárskej činnosti, ale z hľadiska ich charakteru si ich použitie vyžaduje, aby sa prenechali zamestnancom pracujúcim v spoločnosti zdaniteľnej osoby?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

23 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa vnútroštátneho súdu sa môžu náklady, ktoré vznikli spoločnosti AES pri nadobudnutí tovarov a služieb uvedených v prvej otázke, v zásade považovať za náklady tvoriace súčasť celkových nákladov spojených so všetkými hospodárskymi činnosťami spoločnosti AES a že problém týkajúci sa ich odpočítateľnosti vzniká jedine z dôvodu, že na rozdiel od situácie, ktorá viedla k prijatiu už citovaného rozsudku Fillibeck, nemá zdaniteľná osoba, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie, podľa bulharského právneho poriadku postavenie zamestnávateľa osôb pracujúcich na jej pracovisku, ale len postavenie „hospodárskeho zamestnávateľa".

24 Za týchto podmienok je potrebné sa domnievať, že vnútroštátny súd sa svojou otázkou pýta, či sa má článok 168 písm. a) a článok 176 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s nimi platná vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej zdaniteľná osoba, ktorej vznikli náklady za prepravné služby, pracovné oblečenie, ochranné pomôcky a služobné cesty pre ňu pracujúcich osôb, nemá právo na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na tieto náklady z dôvodu, že uvedené osoby jej boli pridelené inou

osobou a nemôžu byť preto v zmysle tejto právnej úpravy považované za jej zamestnancov napriek tomu, že uvedené náklady možno posudzovať ako náklady priamo a bezprostredne súvisiace s celkovými nákladmi spojenými so všetkými hospodárskymi činnosťami tejto zdaniteľnej osoby.

25 Aby bolo možné odpovedať na túto otázku, je v prvom rade potrebné pripomenúť, že právo na odpočet uvedené v článku 168 písm. a) smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 55).

26 Systém odpočítania dane má totiž za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok SKF, už citovaný, bod 56 a citovanú judikatúru).

27 Podľa ustálenej judikatúry existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, je v zásade potrebná na priznanie práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnej osobe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet (rozsudok SKF, už citovaný, bod 57 a citovaná judikatúra).

28 Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri najmä rozsudok SKF, už citovaný, bod 58 a citovanú judikatúru).

29 Z judikatúry Súdneho dvora navyše vyplýva, že šiesta smernica 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) sa má vykladať v tom zmysle, že bezplatná preprava zamestnancov medzi ich bydliskom a pracoviskom, ktorú zabezpečuje zamestnávateľ vozidlom patriacim podniku, v zásade slúži na súkromné účely zamestnancov a uskutočňuje sa teda na účely, ktoré nesúvisia s činnosťou podniku. Ak je však na základe požiadaviek podniku v súvislosti s určitými skutočnosťami, akými sú náročnosť pri používaní iných vhodných dopravných prostriedkov a striedanie miest výkonu práce, vhodné, aby prepravu zamestnancov zabezpečoval zamestnávateľ, táto služba nemôže byť považovaná za službu poskytovanú na účely, ktoré nesúvisia s činnosťou podniku (pozri v tomto zmysle rozsudok Fillibeck, už citovaný, bod 34).

30 V druhom rade je potrebné skúmať, či skutočnosť, že vnútroštátna právna úprava nepovažuje zdaniteľnú osobu za zamestnávateľa osôb, ktoré pracujú v jeho podniku, môže spochybniť existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi nákladmi, ktoré vznikli na vstupe v súvislosti s prácou týchto osôb, a celkovými nákladmi spojenými so všetkými hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby.

31 V tejto súvislosti je najprv potrebné konštatovať, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 podriaďuje existenciu práva na odpočet dane len podmienke, že nadobudnuté tovary a služby sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, ktorá sa uplatnenia tohto práva domáha. V súlade s judikatúrou citovanou v bodoch 25 až 29 tohto rozsudku musí byť existujúca súvislosť čisto ekonomického charakteru.

32 Vo veci samej je zrejmé, tak ako to bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, že predmetné náklady možno považovať za náklady ekonomicky súvisiace so všetkými hospodárskymi činnosťami spoločnosti AES.

33 Ďalej je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že skutočnosť, že zamestnanec požíva výhody služby, ktorú mu poskytol zamestnávateľ, ale ktorá sa vykonáva v záujme podniku, sa má považovať za doplnkovú vo vzťahu k potrebám podniku (pozri v tomto zmysle rozsudok Fillibeck, už citovaný, bod 30).

34 Odpoveď na otázky, či sa bezplatné dodanie tovaru alebo poskytnutie služby osobám pracujúcim pre zdaniteľnú osobu uskutoční pre potreby podniku, však nezávisí od charakteru právneho vzťahu, ktorý existuje medzi zdaniteľnou osobou a pracovníkmi.

35 Okrem toho ako vyplýva z bodu 26 tohto rozsudku, spoločný systém DPH zaručuje prostredníctvom systému odpočítania dane neutralitu, pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok SKF, už citovaný, bod 56 a citovanú judikatúru).

36 V rozpore so zásadou neutrality DPH by však bolo, ak by zdaniteľná osoba musela znášať DPH spojenú s nákladmi, ako sú tie vo veci samej, z ktorých je jasné, tak ako to vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, že boli uskutočnené pre potreby jej hospodárskych činností, ktoré podliehajú DPH, z dôvodu, že zdaniteľná osoba nie je v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy zamestnávateľom osôb pracujúcich pre jej podnik, za prácu ktorých boli tieto náklady vynaložené.

37 Nakoniec je potrebné uviesť, že výklad, podľa ktorého v situácii, ako je tá vo veci samej, môže mať zdaniteľná osoba podľa článku 168 písm. a) a článku 176 smernice 2006/112 právo na odpočítanie dane z výdavkov vynaložených pre potreby jej podniku, je vo väčšom súlade aj s cieľmi systému DPH, ktorými sú zabezpečiť právu istotu a správne a jednoznačné uplatnenie ustanovení uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33).

38 Oddelením práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, ktorá sa týka výdavkov vynaložených pre potreby hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby, od právneho vzťahu, ktorý spája zdaniteľnú osobu s osobami pracujúcimi pre jej podnik v práci, pri ktorej tieto náklady vznikli, tento výklad totiž umožňuje jednoduchú správu systému odpočtu dane stanoveného spoločným systémom DPH a prispieva tak k zabezpečeniu presného a riadneho výberu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. októbra 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Zb. s. I-9309, bod 34, a z 26. januára 2012, ADV Allround, C-218/10, bod 31).

39 Vzhľadom na vyššie uvedené je na prvú otázku potrebné odpovedať, že článok 168 písm. a) a článok 176 druhý odsek smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s nimi platná vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej zdaniteľná osoba, ktorej vznikli náklady za prepravné služby, pracovné oblečenie, ochranné pomôcky a služobné cesty pre ňu pracujúcich osôb, nemá právo na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na tieto náklady z dôvodu, že uvedené osoby jej boli pridelené inou osobou a nemôžu byť preto v zmysle tejto právnej úpravy považované za jej zamestnancov napriek tomu, že uvedené náklady možno posudzovať ako náklady priamo a bezprostredne súvisiace s celkovými nákladmi spojenými so všetkými hospodárskymi činnosťami tejto zdaniteľnej osoby.

O druhej otázke

40 Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 176 druhý odsek smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát v čase pristúpenia k Únii zaviedol obmedzenie práva na odpočet dane podľa ustanovenia vnútroštátneho právneho poriadku, ktoré

stanovuje vylúčenie práva na odpočítanie dane pri bezplatnom dodaní tovarov a poskytnutí služieb alebo pri dodaní tovarov a poskytnutí služieb, ktoré nesúvisia s hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby, pričom právna úprava platná do dňa pristúpenia takéto vylúčenie práva neupravovala.

41 Aby bolo možné odpovedať na túto otázku je potrebné najprv konštatovať, že výklad vnútroštátnej právnej úpravy s cieľom určiť jej obsah ku dňu pristúpenia nového členského štátu k Únii a stanoviť, či mala táto právna úprava za cieľ rozšíriť po pristúpení pôsobnosť existujúcich vylúčení, patrí v zásade do pôsobnosti vnútroštátneho súdu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I-10921, bod 32).

42 Ďalej je potrebné pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktoré spočíva na jednoznačnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, je na posúdenie skutkového stavu príslušný vnútroštátny súd. Súdny dvor však v duchu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi a s cieľom poskytnúť im užitočnú odpoveď môže vnútroštátnemu súdu poskytnúť všetky údaje, ktoré považuje za nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudok Magoora, už citovaný, bod 33).

43 V tejto súvislosti je dôležité uviesť, že článok 176 druhý odsek smernice 2006/112 obsahuje klauzulu „standstill“, ktorá stanovuje pre štáty pristupujúce k Únii zachovanie vnútroštátnych vylúčení z práva na odpočítanie DPH aj po ich pristúpení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I-7013, bod 5). Klauzula „standstill“ stanovená v článku 176 druhom odseku smernice 2006/112 však neumožňuje novému členskému štátu zmeniť svoju vnútroštátnu právnu úpravu v súvislosti s jeho pristúpením k Európskej únii takým smerom, ktorý by vzďaľoval túto právnu úpravu od cieľov tejto smernice. Zmena týmto smerom by bola v rozpore so samotným duchom tejto klauzuly (pozri rozsudok Magoora, už citovaný, bod 39).

44 Cieľom tohto ustanovenia je umožniť členským štátom, ktoré čakajú na zriadenie režimu Spoločenstva týkajúceho sa vylúčení z práva na odpočítanie DPH Radou, ponechať v platnosti všetky pravidlá vnútroštátneho práva týkajúce sa vylúčenia z tohto práva na odpočet, ktoré sú skutočne uplatňované verejnými orgánmi v čase nadobudnutia účinnosti ustanovení smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok Magoora, už citovaný, bod 35).

45 Naopak treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora nepredstavuje vnútroštátna právna úprava členského štátu odchýlku pripustenú podľa článku 176 druhého odseku smernice 2006/112, ak má za následok po pristúpení tohto členského štátu rozšírenie pôsobnosti existujúcich a skutočne uplatňovaných vylúčení a vzdialenie sa od cieľa uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Magoora, už citovaný, body 37 a 38).

46 Za týchto podmienok zrušenie vnútroštátnych predpisov ku dňu pristúpenia Bulharskej republiky k Únii a ich nahradenie inými vnútroštátnymi predpismi k rovnakému dňu neumožňuje ako také predpokladať, že dotknutý členský štát porušil článok 176 druhý odsek smernice 2006/112 za predpokladu, že toto nahradenie neviedlo od uvedeného dňa k rozšíreniu skorších vnútroštátnych vylúčení.

47 Vo veci samej tak prislúcha vnútroštátnemu súdu, ktorý je jediný oprávnený poskytovať výklad vlastného vnútroštátneho práva, ako to bolo pripomenuté aj v bode 41 tohto rozsudku, posúdiť, či zmeny predmetného vnútroštátneho práva vykonané v čase pristúpenia Bulharskej republiky k Únii rozšírili v porovnaní so skoršími vnútroštátnymi predpismi rozsah pôsobnosti obmedzení práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a zaťažujúc nadobudnutie tovarov a služieb môžu byť považované za priamo a bezprostredne súvisiace s celkovými nákladmi týkajúcimi sa všetkých hospodárskych činností zdaniteľnej osoby.

48 V tejto súvislosti je však potrebné poznamenať, že podľa samotného návrhu na začatie prejudiciálneho konania rozšírila zmena zavedená v ZDDS v čase pristúpenia Bulharskej republiky k Únii rozsah pôsobnosti obmedzení v porovnaní so situáciou existujúcou pred týmto pristúpením, keďže žiadne

obmedzenie taxatívne vymenované v ZDDS platnom pred predmetným pristúpením nebolo spojené s určením účelu bezplatného dodania tovaru alebo poskytnutia služby, čo vzhľadom na judikatúru uvedenú v bode 44 tohto rozsudku je v rozpore s článkom 176 druhým odsekom smernice 2006/112.

49 Skutočnosť, že Súdny dvor rozhodol v bode 72 svojho rozsudku zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11), že § 70 ods. 1 ZDDS neobmedzuje právo na odpočítanie dane v zmysle článku 176 smernice 2006/112, nespochybňuje ako taká predmetné konštatovanie.

50 Na jednej strane totiž Súdny dvor v bode 73 tohto rozsudku zdôraznil, že členský štát nemôže zdaniteľným osobám, ktoré sa rozhodli zaobchádzať s investičným majetkom používaným súčasne na podnikateľské účely a súkromné účely ako s majetkom podniku, zamietnuť úplné a okamžité odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za nadobudnutie týchto tovarov, na ktoré mali v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora právo.

51 Na druhej strane, ako vyplýva z bodov 45 a 46 tohto rozsudku, je tiež potrebné zohľadniť účinné uplatnenie vnútroštátnych predpisov týkajúcich sa vylúčenia práva na odpočet DPH a účinky z nich vyplývajúce pre zdaniteľné osoby.

52 Ako však vyplýva z bodu 39 tohto rozsudku, smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ako je tá uvedená v prvej položenej otázke, ktorá pozbavuje zdaniteľnú osobu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a zaťažujúcej náklady, ktoré možno posudzovať ako náklady priamo a bezprostredne súvisiace s celkovými nákladmi spojenými so všetkými hospodárskymi činnosťami tejto zdaniteľnej osoby.

53 Vnútroštátnemu súdu prináleží vykladať vnútroštátne právo v čo najväčšej možnej miere s prihliadnutím na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dospieť k výsledkom, ktoré sleduje, uprednostniac taký výklad vnútroštátnych predpisov, ktorý je najviac v súlade s týmto účelom, aby dosiahli riešenie zlučiteľné s ustanoveniami tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júla 2006, Adeneler a i., C-212/04, Zb. s. I-6057, bod 124), pričom v prípade potreby neuplatní žiadne protichodné ustanovenie vnútroštátneho práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2005, Mangold, C-144/04, Zb. s. I-9981, bod 77).

54 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné na druhú otázku odpovedať, že článok 176 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát v čase pristúpenia k Únii zaviedol obmedzenie práva na odpočet dane podľa ustanovenia vnútroštátneho právneho poriadku, ktoré stanovuje vylúčenie práva na odpočítanie dane pri bezplatnom dodaní tovarov a poskytnutí služieb alebo pri dodaní tovarov a poskytnutí služieb, ktoré nesúvisia s hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby, pričom právna úprava platná do dňa pristúpenia takéto vylúčenie práva neupravovala.

Vnútroštátnemu súdu prináleží vykladať predmetné vnútroštátne predpisy vo veci samej v čo najväčšej možnej miere v súlade s právom Únie. V prípade, ak takýto výklad nebude možný, vnútroštátny súd je povinný neuplatniť predpisy v rozpore s článkom 176 druhým odsekom smernice 2006/112.

O tretej otázke

55 Vzhľadom na odpoveď na druhú otázku nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku.

O trovách

56 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

1. **Článok 168 písm. a) a článok 176 druhý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s nimi platná vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej zdaniteľná osoba, ktorej vznikli náklady za prepravné služby, pracovné oblečenie, ochranné pomôcky a služobné cesty pre ňu pracujúcich osôb, nemá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vzťahujúcej sa na tieto náklady z dôvodu, že uvedené osoby jej boli pridelené inou osobou a nemôžu byť preto v zmysle tejto právnej úpravy považované za jej zamestnancov napriek tomu, že uvedené náklady možno posudzovať ako náklady priamo a bezprostredne súvisiace s celkovými nákladmi spojenými so všetkými hospodárskymi činnosťami tejto zdaniteľnej osoby.**

2. **Článok 176 druhý odsek smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát v čase pristúpenia k Európskej únii zaviedol obmedzenie práva na odpočet dane podľa ustanovenia vnútroštátneho právneho poriadku, ktoré stanovuje vylúčenie práva na odpočítanie dane pri bezplatnom dodaní tovarov a poskytnutí služieb alebo pri dodaní tovarov a poskytnutí služieb, ktoré nesúvisia s hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby, pričom právna úprava platná do dňa pristúpenia takéto vylúčenie práva neupravovala.**

   Vnútroštátnemu súdu prináleží vykladať predmetné vnútroštátne predpisy vo veci samej v čo najväčšej možnej miere v súlade s právom Únie. V prípade, ak takýto výklad nebude možný, vnútroštátny súd je povinný neuplatniť predpisy v rozpore s článkom 176 druhým odsekom smernice 2006/112.

Podpisy