

Vec C-118/11

Eon Aset Menidžment OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalovane i upravljenje na izpolnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Administrativen sud Varna)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – články 168 a 176 – Právo na odpočítanie dane – Podmienky používania tovarov a služieb na účely zdaniteľného plnenia – Vznik práva na odpočítanie dane – Zmluva o prenájme motorového vozidla – Lízingová zmluva – Vozidlo používané zamestnávateľom na bezplatnú prepravu zamestnanca z miesta bydliska na pracovisko“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné plnenia – Nadobudnutie investičného majetku – Pojem*

[Smernica Rady 2006/112, článok 14 ods. 1 a článok 14 ods. 2 písm. b)]

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe*

[Smernica Rady 2006/112, článok 168 písm. a)]

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe*

(Smernica Rady 2006/112, články 168 a 176)

1. V prípade, že lízingová zmluva týkajúca sa motorového vozidla stanovuje buď prevod vlastníckeho práva k uvedenému vozidlu na nájomcu po uplynutí tejto zmluvy, alebo že nájomca disponuje základnými atribútmi vlastníckeho práva k uvedenému vozidlu, najmä je na neho prevedená väčšina rizík a výhod vyplývajúcich z vlastníctva práva k nemu, a ak je aktualizovaná suma splátok prakticky zhodná s predajnou hodnotou tovaru, plnenie sa musí považovať za nadobudnutie investičného majetku.

(pozri bod 40)

2. Článok 168 písm. a) smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že prenajaté motorové vozidlo sa považuje za vozidlo používané na účely zdaniteľných plnení zdaniteľnej osoby, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi použitím tohto vozidla a ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby. Právo na odpočet vzniká len po uplynutí obdobia, na ktoré sa vzťahuje každá z platieb, pričom treba zohľadniť existenciu takejto súvislosti.

Okrem toho motorové vozidlo prenajaté na základe lízingovej zmluvy a kvalifikované ako

investičný majetok sa považuje za vozidlo používané na účely zdaniteľných plnení, ak zdaniteľná osoba, ktorá ako taká vykonáva svoju činnosť, nadobudne tento majetok a celý ho zahrnie do majetku svojho podniku, pričom dochádza k priamemu a okamžitému odpôtu dane z pridanej hodnoty splatnej na vstupe a akékoľvek používanie uvedeného majetku na súkromné účely zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo na iné účely, než sú podnikateľské účely, sa považuje za odplatné poskytovanie služieb. Práve nadobudnutie majetku zdaniteľnou osobou, ktorá ako taká vykonáva svoju činnosť, určuje pôsobnosť systému dane z pridanej hodnoty, a teda aj mechanizmu odpôtu. Skutočné alebo plánované používanie majetku určuje len rozsah pôvodného odpôtu, na ktorý má zdaniteľná osoba právo. Otázka, či zdaniteľná osoba nadobudla majetok pri výkone svojej činnosti, t. j. na účely svojej ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 smernice, je skutkovou otázkou, ktorú treba posúdiť s prihliadnutím na všetky informácie dostupné v prejednávanej veci, medzi ktorými sa nachádza povaha predmetného majetku a čas, ktorý uplynul medzi jeho nadobudnutím a použitím na ekonomické účely zdaniteľnej osoby.

(pozri body 57, 58, 64, bod 1 výroku)

3. Články 168 a 176 smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty nebránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje vylúčenie z práva na odpôet pre tovary a služby určené na bezplatné plnenia alebo na iné činnosti, než je ekonomická činnosť zdaniteľnej osoby, pokiaľ nie je majetok, ktorý je kvalifikovaný ako investičný majetok, zahrnutý do majetku podniku.

(pozri bod 74, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 16. februára 2012 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – články 168 a 176 – Právo na odpôítanie dane – Podmienky používania tovarov a služieb na účely zdaniteľného plnenia – Vznik práva na odpôítanie dane – Zmluva o prenájme motorového vozidla – Lízingová zmluva – Vozidlo používané zamestnávateľom na bezplatnú prepravu zamestnanca z miesta bydliska na pracovisko“

Vo veci C-118/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд Varna (Bulharsko) z 24. februára 2011 a doručený Súdnemu dvoru 7. marca 2011, ktorý súvisí s konaním:

Eon Aset Menidžment OOD

proti

Direktor na Direkcija „Обжалване и управление на изпъlненieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues (spravodajca), sudcovia U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev a C. G. Fernlund,

generálna advokátka: V. Trstenjak,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- bulharská vláda, v zastúpení: T. Ivanov a D. Drambozova, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a D. Roussanov, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 168, 173 a 176 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú spoločnosť Eon Aset Menidžment OOD (ďalej len „Eon Aset“) na jednej strane a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpĺnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (riaditeľstvo pre opravné prostriedky a správu výkonu rozhodnutia pre mesto Varna pri centrálnej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy) na druhej strane vo veci opravného daňového výmeru, na základe ktorého bola Eon Aset v dôsledku zamietnutia práva na daňový úver zdanená daňou z priamej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH:

„ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe“.

4 Článok 14 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

5 V súlade s článkom 14 ods. 2 písm. b) uvedenej smernice za dodanie tovaru sa považuje „skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie alebo na

základe zmluvy o predaji tovaru s odloženou platbou, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky“.

6 ?lánok 24 ods. 1 tej istej smernice stanovuje:

„Poskytovaním služieb‘ je každá transakcia, ktorá [je každé plnenie, ktoré – *neoficiálny preklad*] nie je dodaním tovaru.“

7 Pod?a ?lánku 26 smernice o DPH:

„1. Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*]:

a) použitie tovaru, ktorý je sú?as?ou majetku podniku zdanite?nej osoby, na súkromnú spotrebu tejto zdanite?nej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné ú?ely ako ú?ely jej podnikania, ak je DPH za príslušný tovar úplne alebo ?iasto?ne odpo?ítate?ná;

b) poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskuto??uje zdanite?ná osoba na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné ú?ely ako ú?ely jej podnikania.

2. ?lenské štáty sa môžu odchyli? od ustanovení odseku 1 za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu hospodárskej sú?aže.“

8 ?lánok 63 tejto smernice uvádza, že „zdanite?ná udalos? nastáva a da?ová povinnos? vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“.

9 ?lánok 64 ods. 1 uvedenej smernice spres?uje:

„Ak sa iné dodanie tovaru ako dodanie, ktorého predmetom je nájom tovaru na isté obdobie alebo predaj tovaru s odloženou platbou pod?a ?lánku 14 ods. 2 písm. b), alebo poskytnutie služieb vyú?továva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za ukon?ené uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyú?tovanie alebo platby vz?ahujú.“

10 Pod?a ?lánku 167 smernice o DPH „právo odpo?íta? da? vzniká vtedy, ke? vzniká da?ová povinnos? v súvislosti s da?ou, ktorá je odpo?ítate?ná“.

11 Pod?a ?lánku 168 tejto smernice:

„Pokia? ide o tovar a služby, ktoré sú použité na ú?ely zdanite?ných transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] zdanite?nej osoby, táto má právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskuto??uje tieto transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*], odpo?íta? z výšky DPH, ktorú je povinná zaplati?, tieto sumy:

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

...“

12 ?lánok 173 ods. 1 uvedenej smernice uvádza:

„Ak zdanite?ná osoba použije tovar alebo služby na ú?ely uskuto?nenia transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*], pri ktorých jej vznikne právo odpo?íta? DPH a ktoré sú uvedené v ?lánoch 168, 169 a 170, a transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*], pri ktorých jej nevznikne právo

odpo?íta? DPH, je odpo?ítanie povolené len pre tú ?as? DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*], pri ktorých právo na odpo?ítanie dane vzniká.

Odpo?ítateľná ?as? sa určí v súlade s ?lánkami 174 a 175 za všetky transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*] uskuto?nené zdaniteľnou osobou.“

13 ?lánok 176 smernice o DPH stanovuje:

„Rada na návrh Komisie jednomyse?ne ur?uje, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpo?ítanie DPH. Právo odpo?íta? da? sa v žiadnom prípade nebude vz?ahova? na výdavky, ktoré nepatria jednozna?ne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu.

Do nadobudnutia ú?innosti ustanovení uvedených v prvom pododseku si ?lenské štáty môžu ponecha? všetky výnimky, ktoré stanovovali ich vnútroštátne právne predpisy k 1. januáru 1979, alebo, v prípade ?lenských štátov, ktoré pristúpili do Spolo?enstva po tomto dátume, ku d?u ich pristúpenia.“

Vnútroštátne právo

14 Pod?a ?lánku 6 ods. 3 bodu 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 zo 4. augusta 2006, ?alej len „ZDDS“) sa za odplatné dodanie tovaru považuje „oddelenie alebo poskytnutie tovaru zdaniteľnej osobe, majiteľovi, jeho zamestnancom, alebo ešte aj tretím osobám na súkromné ú?ely, ak v ?ase jeho výroby, dovozu alebo nadobudnutia bol da?ový úver úplne alebo ?iasto?ne odpo?ítaný“.

15 ?lánok 9 ods. 3 bod 1 ZDDS za odplatné poskytnutie služieb považuje „službu poskytnutú zdaniteľnej osobe – fyzickej osobe na súkromné ú?ely, majiteľovi, jeho zamestnancom, alebo ešte aj tretím osobám, ak pri poskytnutí služby bol použitý tovar, v prípade ktorého bol v ?ase jeho výroby, dovozu alebo nadobudnutia da?ový úver úplne alebo ?iasto?ne odpo?ítaný“.

16 Ako výnimku z uvedeného ?lánku 9 ods. 3 ?lánok 9 ods. 4 bod 1 ZDDS stanovuje, že za odplatné poskytovanie služieb sa nepovažuje „bezplatné poskytovaná prepravná služba zamestnancov, vrátane pracovníkov vykonávajúcich ?innos? na základe mandátnej zmluvy, medzi ich bydliskom a pracoviskom v oboch smeroch na náklady zamestnávate?a, pokia? je to nevyhnutné na ú?ely ekonomickej ?innosti zdaniteľnej osoby“.

17 ?lánok 69 ods. 1 ZDDS stanovuje:

„Pokia? sa tovary a služby použijú na ú?ely zdaniteľných plnení vykonaných zaregistrovanou zdaniteľnou osobou, táto osoba má právo odpo?íta? tieto sumy:

1. da? za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté dodávateľom alebo poskytovateľom, pokia? tiež ide o zdaniteľnú osobu zaregistrovanú pod?a tohto zákona;

...“

18 Pod?a ?lánku 70 ods. 1 ZDDS:

„Napriek splneniu podmienok uvedených v ?lánku 69 alebo ?lánku 74 právo na odpo?ítanie nevzniká, pokia?:

...

2. tovary alebo služby sú určené na bezplatné plnenie alebo na iné ako ekonomické činnosti zdaniteľnej osoby;

...“

19 Podľa článku 70 ods. 3 ZDDS:

„Odsek 1 bod 2 sa neuplatní na:

...

2. prepravnú službu zamestnancov, vrátane pracovníkov vykonávajúcich činnosť na základe mandátnej zmluvy, medzi ich bydliskom a pracoviskom v oboch smeroch na náklady zamestnávateľa, pokiaľ je to nevyhnutné na účely jeho ekonomickej činnosti;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

20 Eon Aset je spoločnosť so sídlom v Bulharsku, ktorá vykonáva svoju ekonomickú činnosť v rôznych oblastiach.

21 V rámci daňovej kontroly zameranej na obdobie od 1. júla 2008 do 31. októbra 2009 príslušné orgány konštatovali, že Eon Aset uzatvorila jednak zmluvu s jednou spoločnosťou o prenájme motorového vozidla na obdobie od 1. októbra 2008 do 1. marca 2009 a jednak lízingovú zmluvu s inou spoločnosťou na obdobie 48 mesiacov týkajúcu sa iného motorového vozidla.

22 Eon Aset odpočítala DPH uvedenú na všetkých faktúrach vystavených v zdaniteľnom období zodpovedajúcim ich zaplateniu.

23 Uvedené orgány sa domnievali, že pre nedostatok dôkazov treba v tejto súvislosti vozidlá považovať za vozidlá, ktoré neboli používané na účely ekonomickej činnosti Eon Aset.

24 Eon Aset bolo zamietnuté právo na odpočet príslušnej DPH podľa článku 70 ods. 1 bodu 2 ZDDS.

25 Eon Aset podala na Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpĺnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite správny opravný prostriedok, v ktorom spochybnila opravný daňový výmer, ktorý jej bol vystavený.

26 Keďže tento orgán uvedený daňový výmer čiastočne potvrdil, Eon Aset podala žalobu na Administrativen sūd Varna (Správny súd vo Varne).

27 Na podporu svojej žaloby Eon Aset uvádza, že predmetné motorové vozidlá vo veci samej sa používali na zabezpečenie prepravy jej konateľov medzi bydliskom a pracoviskom. S odvolaním sa na článok 70 ods. 3 bod 2 ZDDS sa Eon Aset domnieva, že vylúčenie práva na odpočet podľa článku 70 ods. 1 bodu 2 ZDDS sa nevzťahuje na prepravu zamestnancov medzi ich bydliskom a pracoviskom poskytovanú bezplatne na náklady zamestnávateľa.

28 Eon Aset spochybňuje aj zlučiteľnosť článku 70 ods. 1 bodu 2 ZDDS s právom Únie.

29 Za týchto podmienok Administrativen sūd Varna rozhodol prerušiť konanie a položiť

Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. V akom zmysle sa má vykladať podmienka stanovená vo výraze ‚sú použité‘, uvedená v článku 168 smernice [o DPH], a pokiaľ ide o vznik práva na odpodane, v ktorom okamihu má byť splnená: už v tom zdaovacom období, v ktorom bol tovar nadobudnutý alebo bola poskytnutá služba, alebo stačí, ak táto podmienka bude splnená v ďalšom zdaovacom období?
2. Je ustanovenie, akým je článok 70 ods. 1 bod 2 [ZDDS], ktoré umožňuje vopred vylúčiť tovary a služby určené na bezplatné plnenie alebo na iné ako ekonomické činnosti zdaniteľnej osoby zo systému odpodane, prípustné so zreteľom na články 168 a 176 smernice [o DPH]?
3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku, má sa článok 176 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý sa s cieľom uplatniť jemu priznanú možnosť vyňať z práva na odpodane určité tovary alebo služby, odvoláva na kategórie plnení definované ako tovary alebo služby určené na bezplatné plnenie alebo na iné než ekonomické činnosti zdaniteľnej osoby okrem prípadov stanovených v článku 70 ods. 3 [ZDDS], splnil podmienku, ktorá vyžaduje označiť kategóriu dostatočne vymedzených tovarov a služieb, to znamená vymedziť tovary a služby na základe ich povahy?
4. V závislosti od odpovede na tretiu otázku, v akom zmysle sa má so zreteľom na články 168 a 173 smernice [o DPH] chápať účel (súčasné alebo budúce použitie) tovaru alebo služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou: ako predpoklad na vznik práva na odpodane alebo ako dôvod na vykonanie úpravy výšky odpodane?
5. V prípade, že sa má účel (použitie) považovať za dôvod na vykonanie úpravy výšky odpodane, v akom zmysle sa má vykladať ustanovenie článku 173 smernice [o DPH]: stanovuje toto ustanovenie možnosť vykonať úpravy aj v prípadoch, v ktorých sa tovar alebo služby najskôr použijú na činnosť, ktorá nepodlieha dani, alebo sa po ich nadobudnutí vôbec nepoužijú, pričom ich už má podnik k dispozícii a sú zahrnuté do zdaniteľnej činnosti zdaniteľnej osoby v neskoršom období po ich nadobudnutí?
6. V prípade, že sa má článok 173 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že ním stanovená úprava sa vzťahuje aj na tie prípady, v ktorých bol tovar alebo služby po ich nadobudnutí najskôr použité pre činnosť, ktorá nepodlieha dani, alebo neboli použité vôbec, ale neskôr boli zahrnuté do zdaniteľnej činnosti zdaniteľnej osoby, možno sa domnievať, že so zreteľom na obmedzenie uvedené v článku 70 ods. 1 bode 2 [ZDDS] a skutočnosť, že podľa článku 79 ods. 1 a 2 uvedeného zákona sa možnosť vykonať úpravy obmedzuje iba na prípady, keď tovar, ktorého pôvodné použitie spĺňalo požiadavky na odpodane, je neskôr používaný tak, že tieto požiadavky na odpodane už nespĺňa, členský štát si splnil svoju povinnosť spoľahlivo a primerane vymedziť právo všetkých zdaniteľných osôb na odpodane?
7. V závislosti od odpovedí na predchádzajúce otázky, možno sa domnievať, že v súlade so systémom týkajúcim sa obmedzenia práva na odpodane a úpravy výšky odpodane zavedeného [ZDDS] za podobných okolností, o aké ide v spore vo veci samej, a so zreteľom na článok 168 smernice [o DPH] má zdaniteľná osoba zaregistrovaná na účely DPH právo na odpodane za tovar, ktorý jej bol dodaný, a služby, ktoré jej boli poskytnuté inou zdaniteľnou osobou v zdaovacom období, v ktorom jej tento tovar bol dodaný alebo tieto služby poskytnuté a v ktorom vznikla daňová povinnosť?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej, štvrtej a siedmej otázke

30 Vnútroštátny súd sa svojou prvou, štvrtou a siedmou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, za akých podmienok článok 168 písm. a) smernice o DPH umožňuje zdaniteľnej osobe odpísať zaplatenú DPH jednak v rámci zmluvy o prenájme motorového vozidla a jednak v rámci prenájmu motorového vozidla podľa lízingovej zmluvy, a kedy sú tieto podmienky splnené, aby došlo k vzniku práva na odpis.

Úvodné poznámky

31 Podľa článku 168 smernice o DPH má zdaniteľná osoba právo na odpis DPH, ak sú tovary a služby použité na účely jej zdaniteľných plnení. Preto je potrebné najprv kvalifikovať predmetné činnosti v spore vo veci samej so zreteľom na pojem zdaniteľné plnenie.

32 V súlade s článkom 24 ods. 1 smernice o DPH „poskytovaním služieb“ je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru“, pričom pojem dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 1 tejto smernice vyžaduje „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

33 Prenájom motorového vozidla, ktoré nie je dodaním tovaru, sa musí v zásade kvalifikovať ako poskytovanie služieb v zmysle článku 24 ods. 1 uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. septembra 2003, *Cookies World*, C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 45, ako aj z 21. februára 2008, *Part Service*, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 61).

34 Prenájom motorového vozidla na základe lízingovej zmluvy môže mať pritom charakteristiky podobné nadobudnutiu investičného majetku.

35 Ako to uviedol aj Súdny dvor, v kontexte ustanovenia umožňujúceho členským štátom vylúčiť dočasne zo systému odpisov DPH investičný majetok označuje tovary, ktoré sa používajú na ekonomickú činnosť a vyznačujú sa svojou stálou povahou a hodnotou, čo spôsobuje, že výdavky na ich nadobudnutie nie sú obvykle zaúčtované ako bežné výdavky, ale sa odpisujú v priebehu viacerých účtovných období (pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. februára 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Zb. s. 113, bod 12, ako aj zo 6. marca 2008, *Nordania Finans a BG Factoring*, C-98/07, Zb. s. I-1281, body 27 a 28).

36 Okrem toho článok 14 ods. 2 písm. b) smernice o DPH považuje za dodanie tovaru skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

37 V prípade lízingovej zmluvy nedochádza nevyhnutne k nadobudnutiu tovaru, pretože takáto zmluva môže stanoviť, že príjemca sa môže rozhodnúť uvedený tovar po uplynutí doby lízingu nenadobudnúť.

38 Ako však vyplýva z medzinárodného účtovného štandardu IAS 17 týkajúceho sa lízingu, prevzatého nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú. v. EÚ L 320, s. 1), samotný lízing treba odlišovať od finančného lízingu, lebo v prípade tohto lízingu sa na nájomcu prevádzajú v podstate všetky riziká a výhody plynúce z vlastníctva majetku. Skutočnosti, že prevod vlastníckeho práva je stanovený zmluvou alebo že aktualizovaná suma splátok je prakticky zhodná s predajnou hodnotou tovaru, individuálne alebo spoločne predstavujú kritériá, na základe ktorých možno určiť, či určitý lízing možno kvalifikovať ako finančný lízing.

39 Ak to už spresnil Súdny dvor, pojem dodanie tovaru neodkazuje na prevod vlastníctva

spôsobmi uvádzanými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá splnomocní druhú stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (pozri rozsudky z 8. februára 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7, a zo 6. februára 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Zb. s. I-1317, bod 32).

40 Preto v prípade, že lízingová zmluva týkajúca sa motorového vozidla stanovuje buď prevod vlastníckeho práva k uvedenému vozidlu na nájomcu po uplynutí tejto zmluvy, alebo že nájomca disponuje základnými atribútmi vlastníckeho práva k uvedenému vozidlu, najmä je na neho prevedená väčšina rizík a výhod vyplývajúcich z vlastníctva práva k nemu, a ak je aktualizovaná suma splátok prakticky zhodná s predajnou hodnotou tovaru, plnenie sa musí považovať za nadobudnutie investičného majetku.

41 Vnútroštátnemu súdu prislúcha zistiť, či so zreteľom na okolnosti v prejednávanej veci boli splnené kritériá uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku.

O podmienkach práva na odpočet

42 Z článku 168 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH splatnú na vstupe za tovar alebo služby, ak sú použité na účely jej ekonomickej činnosti.

43 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že systém odpočtu stanovený smernicou má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH má teda zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu v prípade daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok z 12. februára 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Zb. s. I-839, bod 27).

44 Keď sa tovar alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely uskutočnenia plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe (pozri rozsudky z 30. marca 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24, ako aj *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, už citovaný, bod 28).

45 Kritérium založené na použití tovarov alebo služieb na účely plnení, ktoré patria do ekonomickej činnosti podniku, je odlišné podľa toho, či ide o nadobudnutie investičnej služby, alebo majetku.

46 Pokiaľ ide o plnenie spočívajúce v nadobudnutí služby, akou je prenájom motorového vozidla, 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 to, aby bolo možné zdaniteľnej osobe priznať právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a určiť rozsah takéhoto práva (rozsudok z 29. októbra 2009, *SKF*, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 57 a citovaná judikatúra).

47 Právo na odpôčet v prospech zdaniteľnej osoby je prípustné aj pri neexistencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpôčet, ak náklady na dotknuté služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také rozhodujúcimi prvkami pri tvorbe ceny tovarov alebo služieb, ktoré dodáva alebo poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudok SKF, už citovaný, bod 58 a citovaná judikatúra).

48 Existencia priamej a bezprostrednej súvislosti v jednom aj druhom prípade uvedenom v bodoch 46 a 47 tohto rozsudku predpokladá, že náklady na uskutočnenie plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych plnení na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb dodávaných alebo poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej ekonomickej činnosti (pozri rozsudok SKF, už citovaný, bod 60).

49 Keďže vnútroštátnemu súdu prislúcha posúdiť, či existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi daným prenájomom motorového vozidla vo veci samej a ekonomickou činnosťou spoločnosti Eon Aset, Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť tomuto súdu užitočné informácie so zreteľom na právo Únie.

50 V prejednávanej veci Eon Aset pred vnútroštátnym súdom tvrdila, že motorové vozidlá prenajaté na základe predmetnej zmluvy o prenájme alebo danej lízingovej zmluvy vo veci samej boli používané na účely prepravy jej konateľov medzi bydliskom a pracoviskom.

51 Súdny dvor už rozhodol, že skutočnosť, že presun z miesta bydliska na pracovisko je nevyhnutnou podmienkou prítomnosti v práci, a teda jej vykonania, nepredstavuje rozhodujúci prvok, na základe ktorého sa možno domnievať, že preprava zamestnanca medzi bydliskom a pracoviskom neslúži na súkromné účely zamestnanca v zmysle článku 26 ods. 1 smernice o DPH. Bolo by totiž v rozpore s týmto ustanovením, ak by len takáto nepriama súvislosť postávala sama osebe na vylúčenie prirovnania presunu k odplatnému poskytovaniu služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 27).

52 Naopak, za osobitných okolností si požiadavky podniku môžu vyžadovať, aby samotný zamestnávateľ zabezpečil prepravu zamestnancov medzi ich bydliskom a pracoviskom, takže zabezpečenie prepravy zamestnávateľom sa uskutočňuje na účely, ktoré súvisia s činnosťou podniku (pozri v tomto zmysle rozsudok Fillibeck, už citovaný, body 29 a 30).

53 Pokiaľ ide o prenájom motorového vozidla na základe lízingovej zmluvy, ktorý možno považovať za plnenie spočívajúce v nadobudnutí investičného majetku určeného čiastočne na súkromné účely a čiastočne na podnikateľské účely, má zdaniteľná osoba na výber. Na účely DPH tento tovar môže byť zahrnutý v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo si ho celý ponechať v rámci svojho súkromného majetku, čím ho tak úplne vylúči zo systému DPH, alebo ešte zahrnúť ho do svojho podniku iba v rozsahu jeho skutočného podnikateľského použitia (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, Zb. s. I-2775, bod 20, ako aj zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, bod 23 a citovanú judikatúru).

54 Ak sa zdaniteľná osoba rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným na podnikateľské a zároveň na súkromné účely ako s majetkom podniku, DPH zaplatená na vstupe pri nadobudnutí tohto majetku je v zásade v plnom rozsahu a okamžite odpôčítateľná. Za týchto podmienok, pokiaľ nadobudnutie tovaru podnikom dáva právo na úplný alebo čiastočný odpôčet DPH zaplatenej na vstupe, jeho použitie na súkromné účely zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo na iné účely, než sú podnikateľské účely, sa považuje za odplatné

poskytovanie služieb podľa článku 26 ods. 1 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, body 24 a 25, ako aj citovanú judikatúru, a Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, už citovaný, bod 37).

55 Ak sa zdaniteľná osoba rozhodne ponechať si celý investičný majetok v rámci svojho súkromného majetku, či ho už používa na podnikateľské a zároveň na súkromné účely, nijaká suma DPH splatná alebo zaplatená na vstupe pri nadobudnutí majetku nie je odpôvitateľná (rozsudok z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, bod 27). V tomto prípade použitie tohto majetku na potreby podniku nemožno zdať DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Bakcsi, už citovaný, bod 31).

56 Napokon, ak sa zdaniteľná osoba rozhodne zahrnúť tovar do majetku svojho podniku len v rozsahu jeho skutočného použitia na podnikateľské účely, časť tovaru vyčatá z majetku podniku nie je súčasťou tohto majetku, a preto nepatrí do pôsobnosti systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Armbrecht, už citovaný, bod 28).

57 Treba takisto spresniť, že práve nadobudnutie majetku zdaniteľnou osobou, ktorá ako taká vykonáva svoju činnosť, určuje pôsobnosť systému DPH, a teda aj mechanizmu odpôtu. Skutočné alebo plánované používanie majetku určuje len rozsah pôvodného odpôtu, na ktorý má zdaniteľná osoba právo (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 15).

58 Otázka, či zdaniteľná osoba nadobudla majetok pri výkone svojej činnosti, t. j. na účely svojej ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 smernice o DPH, je skutkovou otázkou, ktorú treba posúdiť s prihliadnutím na všetky informácie dostupné v prejednávanej veci, medzi ktorými sa nachádza povaha predmetného majetku a čas, ktorý uplynul medzi jeho nadobudnutím a použitím na ekonomické účely zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok Bakcsi, už citovaný, bod 29).

59 Vnútroštátnemu súdu prislúcha prípadne posúdiť, či motorové vozidlo prenajaté na základe lízingovej zmluvy bolo zahrnuté do majetku podniku, a určiť rozsah práva na odpôet, ktoré možno tejto osobe priznať v prípade, že tento majetok bol do majetku jej podniku zahrnutý len čiastočne.

O vzniku práva na odpôet

60 Podľa článku 167 smernice o DPH právo na odpôet DPH vzniká v okamihu vzniku daňovej povinnosti.

61 Toto ustanovenie treba vykladať s prihliadnutím na článok 63 tejto smernice, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

62 Podľa článku 64 uvedenej smernice, ak prenájom motorového vozidla predstavuje poskytovanie služieb, za ktoré sa platí postupne, právo na odpôet vzniká len po uplynutí obdobia, na ktoré sa vzťahuje každá z týchto platieb, pričom treba zohľadniť existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi prenájatým vozidlom a ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.

63 Pokiaľ ide o investičný majetok, zdaniteľná osoba, ktorá ho celý zahrnie do majetku svojho podniku, má právo na okamžitý odpôet DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, bod 24, ako aj citovanú judikatúru).

64 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať

v tom zmysle, že:

- prenájaté motorové vozidlo sa považuje za vozidlo používané na účely zdaniteľných plnení zdaniteľnej osoby, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi použitím tohto vozidla a ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, a že právo na odpočet vzniká len po uplynutí obdobia, na ktoré sa vzťahuje každá z platieb, pričom treba zohľadniť existenciu takejto súvislosti,
- motorové vozidlo prenájaté na základe lízingovej zmluvy a kvalifikované ako investičný majetok sa považuje za vozidlo používané na účely zdaniteľných plnení, ak zdaniteľná osoba, ktorá ako taká vykonáva svoju činnosť, nadobudne tento majetok a celý ho zahrnie do majetku svojho podniku, pričom dochádza k priamemu a okamžitému odpočtu DPH splatnej na vstupe a akékoľvek používanie uvedeného majetku na súkromné účely zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo na iné účely, než sú podnikateľské účely, sa považuje za odplátne poskytovanie služieb.

O druhej a tretej otázke

65 Vnútroštátny súd sa svojou druhou a treťou otázkou v podstate pýta, či je článok 70 ods. 1 bod 2 ZDDS v rozsahu, v akom umožňuje vylúčiť z práva na odpočet tovary a služby určené na bezplatné plnenia alebo na iné činnosti, než je ekonomická činnosť zdaniteľnej osoby, zlučiteľný s článkami 168 a 176 smernice o DPH.

66 V prvom rade treba pripomenúť, že Súdnemu dvoru neprislúcha vyjadrovať sa v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ k výkladu vnútroštátnych právnych a správnych predpisov ani k súladu týchto predpisov s právom Únie. Môže však vnútroštátnemu súdu poskytnúť všetky výkladové prvky patriace do rámca práva Únie, ktoré mu umožnia vyriešiť právny problém, o ktorom rozhoduje (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 2000, Borawitz, C-124/99, Zb. s. I-7293, bod 17, a z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Zb. s. I-10385, bod 32).

67 Za týchto podmienok sa možno domnievať, že vnútroštátny súd sa uvedenými otázkami v podstate pýta, či články 168 a 176 smernice o DPH bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje vylúčenie z práva na odpočet pre tovary a služby určené na bezplatné plnenia alebo činnosti, ktoré nesúvisia s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.

68 V tejto súvislosti treba uviesť, že právo na odpočet je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH, že ho v zásade nie je možné obmedziť a uplatňuje sa pri všetkých daniach súvisiacich so zdaniteľnými plneniami uskutočnenými na vstupe (pozri rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18, a z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, Zb. s. I-1597, bod 24).

69 Z článku 168 písm. a) smernice o DPH a judikatúry uvedenej v bode 43 a nasl. tohto rozsudku vyplýva, že existencia práva na odpočet vychádza z predpokladu, že zdaniteľná osoba, ktorá ako taká vykonáva činnosť, nadobudne majetok alebo službu a používa ich na účely svojej ekonomickej činnosti.

70 Predmetná vnútroštátna právna úprava vo veci samej vylučuje akékoľvek právo na odpočet, keď sú tovary alebo služby určené na bezplatné plnenia alebo iné činnosti, než je ekonomická činnosť zdaniteľnej osoby.

71 To znamená, že táto právna úprava vylučuje právo na odpočet DPH, pokiaľ nie sú splnené podmienky potrebné na existenciu tohto práva.

72 Článok 70 ods. 1 ZDDS teda neobmedzuje právo na odpočet v zmysle článku 176 smernice

o DPH.

73 Treba však spresniť, že členský štát nemôže zdaniteľným osobám, ktoré sa rozhodli nakladať s investičným majetkom určeným na podnikateľské a zároveň na súkromné účely ako s majetkom podniku, zamietnuť úplný a okamžitý odpočet DPH splatnej na vstupe pri nadobudnutí tohto majetku, na ktorý majú právo v súlade s ustálenou judikatúrou pripomenutou v bode 63 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudok Charles a Charles/Tijmens, už citovaný, bod 28).

74 Na druhú a tretiu otázku treba preto odpovedať, že články 168 a 176 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje vylúčenie z práva na odpočet pre tovary a služby určené na bezplatné plnenia alebo na iné činnosti, než je ekonomická činnosť zdaniteľnej osoby, pokiaľ nie je majetok, ktorý je kvalifikovaný ako investičný majetok, zahrnutý do majetku podniku.

O piatej a šiestej otázke

O prípustnosti

75 Bulharská vláda a Komisia tvrdia, že na piatu a šiestu otázku nie je potrebné odpovedať, pretože ide o hypotézu, ktorá nesúvisí so sporom vo veci samej.

76 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktoré spočíva na jednoznačnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, je na posúdenie konkrétneho skutkového stavu príslušný vnútroštátny súd. Rovnako prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý sa vecou zaoberá a ktorý musí prevziať zodpovednosť za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti prípadu posúdil potrebu rozhodnutia o prejudiciálnej otázke pre vydanie svojho rozhodnutia, ako aj význam otázok položených Súdnemu dvoru. Preto, pokiaľ sa otázky, ktoré boli predložené Súdnemu dvoru, týkajú výkladu práva Únie, tento súd je v zásade povinný prijať rozhodnutie (pozri najmä rozsudky z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 59, a zo 14. februára 2008, Varec, C-450/06, Zb. s. I-581, bod 23, ako aj citovanú judikatúru).

77 Súdny dvor však tiež rozhodol, že za výnimočných okolností mu prináleží skúmať podmienky, za akých sa vnútroštátny súd na neho obrátil, s cieľom preveriť svoju vlastnú právomoc. Odmietnuť rozhodnúť o položenej prejudiciálnej otázke je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijaký vzťah k realite alebo predmetu sporu vo veci samej, ak ide o problém hypotetickej povahy, alebo aj vtedy, ak Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové alebo právne podklady nevyhnutné na to, aby užitočne zodpovedal otázky, ktoré sú mu položené (pozri najmä rozsudky Bosman, už citovaný, bod 61, a Varec, už citovaný, bod 24, ako aj citovanú judikatúru).

78 Je to tak aj v prejednávanej veci. Z návrhu vnútroštátneho súdu na začatie prejudiciálneho konania totiž nevyplýva, že nadobudnutý majetok predtým, než bol určený na ekonomickú činnosť, slúžil na činnosti, ktoré nemali ekonomickú povahu, alebo že tento majetok nebol nikdy použitý. Hypotéza uvádzaná týmito otázkami teda nijako nesúvisí s predmetom sporu vo veci samej.

79 Piatu a šiestu otázku teda treba vyhlásiť za neprípustné.

O trovách

80 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 (druhá komora) rozhodol takto:

1. Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že:

– prenájaté motorové vozidlo sa považuje za vozidlo používané na účely zdaniteľných plnení zdaniteľnej osoby, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi použitím tohto vozidla a ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, a že právo na odpočet vzniká len po uplynutí obdobia, na ktoré sa vzťahuje každá z platieb, pričom treba zohľadniť existenciu takejto súvislosti,

– motorové vozidlo prenájaté na základe lízingovej zmluvy a kvalifikované ako investičný majetok sa považuje za vozidlo používané na účely zdaniteľných plnení, ak zdaniteľná osoba, ktorá ako taká vykonáva svoju činnosť, nadobudne tento majetok a celý ho zahrnie do majetku svojho podniku, pričom dochádza k priamemu a okamžitému odpočtu DPH splatnej na vstupe a akékoľvek používanie uvedeného majetku na súkromné účely zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo na iné účely, než sú podnikateľské účely, sa považuje za odplatné poskytovanie služieb.

2. Články 168 a 176 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje vylúčenie z práva na odpočet pre tovary a služby určené na bezplatné plnenia alebo na iné činnosti, než je ekonomická činnosť zdaniteľnej osoby, pokiaľ nie je majetok, ktorý je kvalifikovaný ako investičný majetok, zahrnutý do majetku podniku.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.