

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

18. července 2013(*)

„Daž z p?idané hodnoty – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 168 písm. a) a ?lánek 176 – Nárok na odpo?et – Výdaje na po?ízení zboží a služeb ur?ených pro pracovníky – Pracovníci poskytnutí osob? povinné k dani, která se domáhá nároku na odpo?et, zam?stnaní u jiné osoby povinné k dani“

Ve v?ci C-124/12,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Plovdiv (Bulgarsko) ze dne 24. února 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 7. b?ezna 2012, v ?ízení

AES-3C Maritza East 1 EOOD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia za prihodite, Plovdiv,

SOUDNÍ DV?R (šestý senát),

ve složení M. Berger, p?edsedkyn? senátu, A. Borg Barthet a J.-J. Kasel (zpravodaj), soudci,
generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kancelá?e: M. Aleksejev, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 10. dubna 2013,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za AES-3C Maritza East 1 EOOD S. Garbolinem, E. Evtimovem a Y. Mateevou, advokati,
- za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia za prihodite, Plovdiv, V. Apostolovem, jako zmocn?ncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a C. Soulaym, jakož i D. Roussanovem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 168 písm. a) a 176 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi AES-3C Maritza East 1 EOOD (dále jen „AES“), bulharskou obchodní společností, a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, Plovdiv (ředitel ředitelství „Odvolací a exekutivní agenda“ Plovdiv při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, dále jen „Direktor“), v otázce nároku na odpouštění daně z přidané hodnoty (dále je „DPH“) zaplacené na vstupu za různé zboží a služby pro pracovníky, které společnost AES poskytla jiná obchodní společnost.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 168 směrnice 2006/112 stanoví:

„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, odpout se 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 Článek 176 směrnice stanoví:

„Rada [Evropské unie] na návrh [Evropské] komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpout. V žádném případě nelze daň odpout 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.“

Bulharská právní úprava

5 Článek 69 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“) ve znění platném k datu vstupu v platnost Aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunska k Evropské unii a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. L 157, s. 203), stanoví:

„(1) Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění uskutečněných zaregistrovanou osobou, má tato osoba nárok odejít:

1. daň ze zboží nebo služeb, které jí dodavatel nebo poskytovatel – pokud je tento též osobou povinnou k dani zaregistrovanou podle tohoto zákona – dodal nebo poskytl nebo musí dodat nebo poskytnout;

[...]“

6 §lánek 70 odst. 1 a 3 ZDDS mj. stanoví:

„(1) I když jsou splněny podmínky §lánku 69 nebo 74, nárok na odpčet nevzniká, pokud:

[...]

2. jsou zboží nebo služby určeny pro bezúplatná plnění nebo pro jiné činnosti než hospodářskou činnost osoby povinné k dani;

[...]

(3) Odstavec 1 bod 2 se nevztahuje na:

1. [...] zvláštní, pracovní, stejnokrojové a reprezentační oděvy, jakož i osobní ochranné prostředky, které zaměstnavatel bezplatně poskytuje zaměstnancům včetně těch, kteří jsou zaměstnáváni na základě manažerské smlouvy, pro účely jeho hospodářské činnosti;

2. přepravu pracovníků nebo zaměstnanců včetně těch, kteří jsou zaměstnáváni na základě manažerské smlouvy, z místa jejich bydliště na pracoviště, je-li tato přeprava bezúplatně poskytnuta zaměstnavatelem pro účely jeho hospodářské činnosti;

[...]

7. dopravu a nocleh osob vyslaných osobou povinnou k dani na služební cestu;

[...]“

7 ZDDS ve znění platném před přistoupením Bulharské republiky k Unii (DV č. 153 ze dne 23. prosince 1998) stanovil v §l. 64 odst. 1:

„(1) Osoba, které byly dodány nebo poskytnuty služby, nebo dovozce mají nárok na daňový odpčet, jsou-li splněny následující podmínky:

[...]

5. zboží získané dovozem nebo zboží nebo služba přijaté na základě zdanitelných plnění byly, jsou nebo budou použity pro účely zdanitelných plnění;

[...]“

8 §lánek 65 odst. 1 téhož znění ZDDS stanovil:

„(1) I když jsou splněny podmínky §lánku 64 nebo 68, nárok na odpčet nevzniká, pokud:

1. jsou zboží nebo služba určeny na reprezentační účely;

2. je pořízen motocykl nebo osobní motorové vozidlo, v němž je kromě místa řidiče nejvýše pět míst k sezení, s výjimkou případů, ve kterých osoba povinná k dani provozuje činnost s jejich využitím;

3. [doplněn v DV, č. 100 z roku 2005] jsou zboží nebo služba určeny na údržbu, opravu, zlepšení a provoz motocyklů a osobních motorových vozidel podle bodu 2;

4. jsou zboží nebo služba použity pro účely plnění osvobozených od daně ve smyslu §lánku

33;

5. je zboží zabaveno ve prospěch státu nebo je budova zničena z důvodu nepovolené stavby.“

9 Podle § 1 bod 1 dodatečných ustanovení k zákoníku práce (Kodeks na truda, DV č. 26 ze dne 1. dubna 1986, a DV č. 27 ze dne 4. dubna 1986) ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v povodním řízení se „zaměstnavatelem“ rozumí „každá fyzická osoba, právnická osoba nebo subjekt na ní závislý, jakož i jakýkoli jiný organizace nebo hospodářsky samostatný subjekt (podnik, instituce, organizace, družstvo, závod, zařízení, domácnost, společnost a jiné), který nezávisle v rámci pracovního poměru zaměstnává zaměstnance, a to i když se jedná o práci z domova, práci na dálku, jakož i přenechání k výkonu práce u jiného podniku“.

10 Zákon o ochraně zdraví a bezpečnosti na pracovišti (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovja na trud, DV č. 124 ze dne 23. prosince 1997) stanoví v § 1 dodatečných ustanovení, že pojem „zaměstnavatel“ odpovídá pojmu definovanému v § 1 bod 1 doplňujících ustanovení zákoníku práce, jakož i každé osobě, která zadává práci jinému a nese veškerou odpovědnost za podnik, družstvo nebo organizaci.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

11 Společnost AES vlastní a provozuje elektrárnu, která se nachází na území obce Galabovo (Bulharsko) mimo její osídlenou oblast.

12 Společnost AES nemá vlastní zaměstnance k zajištění provozu uvedené elektrárny, takže si musí najímat pracovníky na plný úvazek na základě smlouvy o poskytování pracovníků uzavřené s AES Maritza East 1 Services EOOD (dále jen „AES Services“). Na základě této smlouvy AES Services vyhledává a zaměstnává pracovníky potřebné pro hospodářskou činnost společnosti AES. Pracovní smlouvy se zaměstnanými pracovníky uzavírá společnost AES Services, která jim vyplácí mzdy.

13 Dotyční pracovníci jsou následně poskytováni společnosti AES. Podle smlouvy mezi společností AES a AES Services vyplácí AES společnosti AES Services za poskytování pracovníků odměnu. Tato odměna zahrnuje mzdy a příspěvky na sociální zabezpečení pracovníků. Pracovní odměny a osobní ochranné prostředky pracovníků, jakož i jejich dopravu z elektrárny do jejich bydliště a zpět poskytuje společnost AES. Výdaje na toto zboží a služby nejsou součástí odměny vyplácené společnosti AES Services. Pokud jsou pracovníci vysláni na služební cesty, jejich cestovní náklady a náklady na ubytování rovněž hradí přímo společnost AES.

14 V období od srpna 2008 do září 2010 byly společnosti AES poskytnuty služby těmito osobami, jejichž předmětem byla doprava, poskytování pracovníků a osobních ochranných prostředků, jakož i služby v souvislosti se služebními cestami pracovníků.

15 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že osoby pracující pro elektrárnu žijí v obytných zónách mimo dosah prostředků veřejné dopravy, a proto se společnost AES rozhodla zajišťovat dopravu sama dle jízdních řádů, které odpovídají směrům pracovníků.

16 Předkládající soud dále uvádí, že společnost AES je v souladu s ustanoveními zákona o ochraně zdraví a bezpečnosti na pracovišti povinna poskytnout osobám pracujícím v elektrárně pracovní odměny a osobní ochranné prostředky.

17 Daňová správa nepoznala nárok na odpočet DPH ve výši 218 377 bulharských leva (BGN)

z dopravních služeb, pracovních od?v? a osobních ochranných prost?edk? po?ízených společností AES, jakož i výdaj? vynaložených na služební cesty s od?vodn?ním, že p?ijaté zboží a služby jsou ur?eny k bezúplatnému poskytnutí pracovník?m AES Services. Uvedený orgán odmítl uplatnit výjimky z tohoto omezení nároku na odpo?et DPH stanovené v ?l. 70 odst. 3 bodech 1, 2 a 7 ZDDS, jelikož společnost AES nelze podle bulharské právní úpravy považovat za zaměstnavatelku t?chto pracovník?. Na základ? zákoníku práce je totiž jejich zaměstnavatelkou společnost AES Services.

18 Direktor zamítl správní odvolání podané proti tomuto opravnému da?ovému vým?ru, na?ež společnost AES podala žalobu k p?edkládajícímu soudu.

19 Společnost AES p?ed tímto soudem tvrdí, že je „z hospodá?ského hlediska“ zaměstnavatelkou pracovník?, jelikož jí z jejich práce plyne zisk a nese s tím spojené náklady ve form? odm?ny, kterou vyplácí společnosti AES Services. Krom? toho má podle jejího názoru postavení zaměstnavatelky ve smyslu zákona o ochran? zdraví a bezpe?nosti na pracovišti, jelikož má povinnost poskytovat pracovní od?v a zajistit bezpe?nost pracovník?. Direktor setrvává na stanovisku vyplývajícím z opravného da?ového vým?ru.

20 P?edkládající soud má za to, že rozsudek Soudního dvora ze dne 16. ?íjna 1997, Fillibeck (C-258/95, Recueil, s. I-5577), neposkytuje odpov?? na otázky stran výkladu, které vyvstaly ve sporu v p?vodním ?ízení, jelikož dopravní služby dot?ené ve v?ci, v níž byl vydán zmín?ný rozsudek, nesloužily ve prosp?ch pracovník? poskytnutých jinou osobou povinnou k dani, než je osoba, která se domáhá nároku na odpo?et, ale ve prosp?ch vlastních zaměstnanc? osoby povinné k dani.

21 Tento soud dále uvádí, že ZDDS ve zn?ní použitelném k datu p?istoupení Bulharské republiky k Unii neomezoval nárok na odpo?et DPH jako stávající ?l. 70 odst. 1 bod 2 tohoto zákona. Ve zn?ní použitelném až do 1. ledna 2007 totiž ?lánek 65 ZDDS obsahoval taxativní vý?et omezení nároku na odpo?et DPH a ani jedno z t?chto omezení se netýkalo ur?ení bezplatn? dodaného zboží nebo poskytnutých služeb.

22 Za t?chto podmínek se Administrativen sad-Plovdiv rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je takové právní ustanovení, jako je ustanovení ?l. 70 odst. 1 druhého bodu [ZDDS], podle kterého se osoba povinná k dani nemá p?iznat nárok na odpo?et DPH z dopravních služeb, pracovních od?v? a ochranných prost?edk?, jakož i z výdaj? vynaložených na služební cesty, pon?vad? toto zboží a tyto služby byly fyzickým osobám pracujícím pro osobu povinnou k dani poskytnuty bezúplatn?, v souladu s ?l. 168 písm. a) a ?lánkem 176 směrnice 2006/112, vezmou-li v úvahu tyto skute?nosti:

a) osoba povinná k dani se zaměstnanci neuzav?ela pracovní smlouvy, ale využívá je na základ? smlouvy o ‚poskytování pracovník?‘ uzav?ené s jinou osobou povinnou k dani, která je zaměstnavatelem pracovník?;

b) p?ijaté dopravní služby jsou využívány k doprav? zaměstnanc? ze zvláštních sb?rných míst v obytných zónách na pracovišt? a zp?t a zaměstnanci nemají k dispozici žádnou organizovanou veřejnou dopravu umož?ující jim dostat se na pracovišt?;

c) poskytnutí pracovních od?v? a ochranných prost?edk? požaduje [zákoník práce] a [zákon o ochran? zdraví a bezpe?nosti na pracovišti];

d) v souvislosti s dopravními službami, pracovními od?vy a ochrannými prost?edky, jakož i

výdaji na služební cesty by byl odpout DPH nesporný, kdyby tyto zboží a služby poskytl zaměstnavatel pracovník?. V projednávaném případě však toto zboží a služby pořídila osoba povinná k dani, která sice není zaměstnavatelem, ale na základě smlouvy o poskytování pracovník jí z práce plyne zisk a nese s ní spojené náklady.

2) Dává článek 176 směrnice 2006/112 členskému státu právo omezit při svém přistoupení k Evropské unii nárok na odpout dan?, jako to činí čl. 70 odst. 1 druhý bod [ZDDS] v případě ,zboží nebo služeb [...] určených pro bezúplatná plnění', pokud zákon ve znění platném k datu přistoupení takové omezení výslovně nestanovil?

3) Lze z toho v případě kladné odpovědi na předchozí otázku dovodit, že přijaté zboží a služby jsou určeny pro ,bezúplatná plnění', pokud byly pořizeny pro účely hospodářské činnosti, avšak vzhledem k jejich povaze je k jejich použití třeba, aby byly poskytnuty pracovníkům pracujícím v podniku osoby povinné k dani?"

K předběžným otázkám

K první otázce

23 Úvodem je třeba uvést, že podle předkládajícího soudu lze výdaje, které společnost AES vynaložila na pořízení zboží a služeb uvedených v první otázce, v zásadě považovat za součást režijních nákladů spojených s celkovou hospodářskou činností společnosti AES a že otázka jejich odpoutatelnosti vyvstává pouze z toho důvodu, že na rozdíl od situace dotčené ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Fillibeck, nemá osoba povinná k dani, která se domáhá nároku na odpout, podle bulharské právní úpravy postavení zaměstnavatele osob pracujících v jejich prostorách, ale jde pouze o „zaměstnavatele z hospodářského hlediska“.

24 Za těchto podmínek je třeba podstatu otázky položené předkládajícím soudem spatřovat v tom, zda musí být článek 168 písm. a) a článek 176 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž osoba povinná k dani, která vynaložila výdaje na dopravní služby, pracovní oděvy, prostředky osobní ochrany a služební cesty osob, které pro ni pracují, nemá nárok na odpout DPH z těchto výdajů z důvodu, že uvedené osoby jí poskytl jiný subjekt, a nelze je tedy ve smyslu této právní úpravy považovat za zaměstnavatele osoby povinné k dani, navzdory tomu, že uvedené výdaje lze považovat za výdaje přímo a bezprostředně související s režijními náklady spojenými s celkovou hospodářskou činností této osoby povinné k dani.

25 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba úvodem připomenout, že nárok na odpout stanovený v čláku 168 písm. a) směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo ve vztahu k celkové dani, která byla odvedena v rámci plnění uskutečněných na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 55).

26 Cílem systému odpout je totiž zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejich veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména výše uvedený rozsudek SKF, bod 56 a citovaná judikatura).

27 Podle ustálené judikatury existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpout, je v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpout DPH odvedené na vstupu a aby mohl být určen rozsah takového nároku. Nárok na odpout DPH, která

zatižila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvku spouštějícího cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (výše uvedený rozsudek SKF, bod 57 a citovaná judikatura).

28 Nárok na odpočet je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů posledně uvedené a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (výše uvedený rozsudek SKF, bod 58 a citovaná judikatura).

29 Podle judikatury Soudního dvora musí být směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) vykládána v tom smyslu, že doprava zaměstnanců mezi jejich bydlištěm a pracovištěm zajišťovaná zdarma zaměstnavatelem za pomoci vozidla podniku v zásadě slouží k soukromým potřebám zaměstnanců, a neslouží tedy účelům souvisejícím s činností podniku. Nicméně v případech, kdy je na základě požadavků podniku v souvislosti s určitými okolnostmi – například obtížemi spojenými s používáním jiných vhodných dopravních prostředků a stídacími se místy výkonu práce – vhodné, aby dopravu zaměstnanců zajistil zaměstnavatel, nelze tuto službu považovat za službu poskytovanou k účelům nesouvisejícím s činností podniku (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Fillibeck, bod 34).

30 Z druhé je třeba zkoumat, zda okolnost, že osoba povinná k dani není podle vnitrostátní právní úpravy považována za zaměstnavatele osob pracujících v jejím podniku, je s to zpochybnit existenci přímé a bezprostřední vazby mezi náklady vynaloženými na vstupu za práci těchto osob a režijními náklady spojenými s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani.

31 V tomto ohledu je nejprve nutno konstatovat, že čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 podmiňuje nárok na odpočet pouze tím, že pořízené zboží a služby budou použity pro účely zdanitelných plnění osoby povinné dani, která se ho domáhá. V souladu s judikaturou citovanou v bodech 25 až 29 tohoto rozsudku má tato vazba čistě ekonomickou povahu.

32 Jak bylo připomenuto v bodě 23 tohoto rozsudku, výdaje dotčené ve věci v původním řízení lze nesporně považovat za výdaje vykazující ekonomickou vazbu na celkovou hospodářskou činnost společnosti AES.

33 Dále je nutno připomenout, že Soudní dvůr již judikoval, že skutečnost, že zaměstnancům může plynout výhoda ze služeb nabízených zaměstnavatelem, které však tento poskytuje v zájmu podniku, je nutno považovat za akcesorickou ve vztahu k potřebám podniku (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Fillibeck, bod 30).

34 Odpověď na otázku, zda byly zboží či služba pracovníky osoby povinné k dani poskytnuty pro potřeby podniku, nezávisí na povaze právního vztahu mezi osobou povinnou k dani a těmito osobami.

35 Z bodu 26 tohoto rozsudku dále vyplývá, že společný systém DPH zajišťuje systémem daňových odpočtů neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH.

36 Bylo by přitom v rozporu se zásadou neutrality DPH, kdyby osoba povinná k dani musela odvádět DPH z takových výdajů, jako jsou výdaje dotčené ve věci v původním řízení, které – jak

vyplývá z předkládacího rozhodnutí – byly nesporně vynaloženy pro potřeby hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH, z důvodu, že osoba povinná k dani není ve smyslu vnitrostátní právní úpravy zaměstnavatelem osob pracujících pro její podnik, na jejichž práci byly tyto výdaje vynaloženy.

37 Na posledním místě je nutné uvést, že výklad, podle něhož má osoba povinná k dani v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, nárok na odpot u výdajů vynaložených pro potřeby jejího podniku na základě článku 168 písm. a) a 176 směrnice 2006/112, rovněž nejlépe odráží cíle systému DPH spočívající v zajištění právní jistoty a správného a jednoduchého uplatnění ustanovení uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33).

38 Tento výklad umožňuje díky rozlišení nároku na odpot DPH zaplacené na vstupu z výdajů vynaložených pro účely hospodářské činnosti osoby povinné k dani a právního vztahu, který má osoba povinná k dani s osobami pracujícími pro její podnik [, za jejichž práci tyto výdaje vynakládá], jednoduše spravovat režim odpot zavedený společným systémem DPH a přispívá k zajištění spolehlivého a správného výběru DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. října 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Sb. rozh. s. I-9309, bod 34, a ze dne 26. ledna 2012, ADV Allround, C-218/10, bod 31).

39 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 168 písm. a) a článek 176 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž osoba povinná k dani, která vynaložila výdaje na dopravní služby, pracovní oděvy, prostředky osobní ochrany a služební cesty osob, které pro ni pracují, nemá nárok na odpot DPH u těchto výdajů z důvodu, že uvedené osoby jí poskytly jiný subjekt, a nelze je tedy ve smyslu této právní úpravy považovat za zaměstnance osoby povinné k dani navzdory tomu, že uvedené výdaje lze považovat za výdaje přímo a bezprostředně související s režijními náklady spojenými s celkovou hospodářskou činností této osoby povinné k dani.

Ke druhé otázce

40 Podstatou druhé otázky předkládacího soudu je, zda musí být článek 176 druhý pododstavec směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát k okamžiku jeho přistoupení k Unii omezil nárok na odpot na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů, podle nichž je z nároku na odpot vyřazeno zboží a služby určené pro bezúplatná plnění nebo činnosti nesouvisející s hospodářskou činností osoby povinné k dani, a pokud vnitrostátní právní úprava ve znění platném do data přistoupení takové věci nestanovila.

41 V odpovědi na tuto otázku je třeba úvodem konstatovat, že výklad vnitrostátních právních předpisů za účelem určení jejich obsahu v době přistoupení nového členského státu k Unii a stanovení, zda tyto právní předpisy měly po tomto přistoupení za účelem rozšíření stávajících věcí, je v zásadě věcí předkládacího soudu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Magoora, C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921, bod 32).

42 Dále je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného článkem 267 SFEU, jenž je založen na jasné dělbě činností mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, spadá veškeré posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu. Soudní dvůr mu však může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi, v duchu spolupráce s vnitrostátními soudy, poskytnout všechna vodítka, jež považuje za nezbytná (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Magoora, bod 33).

43 V tomto ohledu je nutno uvést, že článek 176 druhý pododstavec směrnice 2006/112

obsahuje ustanovení o zachování „*statu quo*“, které stanoví, že pro státy p?istupující k Unii z?stanou zachována vnitrostátní vyn?tí z nároku na odpo?et DPH, která se uplat?ovala p?ed datem jejich vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 5). Cílem ustanovení o zachování „*statu quo*“ stanoveného v ?l. 176 druhém pododstavci sm?rnice 2006/112 však není umožnit novému ?lenskému státu zm?nit své vnitrostátní právní p?edpisy p?i p?íležitosti vstupu do Evropské takovým zp?sobem, že by se tato právní úprava vzdálila cíl?m této sm?rnice. Zm?na v tomto sm?ru by byla v rozporu se samotným smyslem tohoto ustanovení (viz výše uvedený rozsudek Magoora, bod 39).

44 Cílem tohoto ustanovení tak je umožnit ?lenským stát?m do doby, než Rada upraví režim Spole?enství, pokud jde o vyn?tí z nároku na odpo?et DPH, zachovat veškerá pravidla vnitrostátního práva týkající se vyn?tí z tohoto nároku, které jejich ve?ejné orgány skute?n? uplat?ovaly v dob? vstupu ustanovení sm?rnice 2006/112 v platnost (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Magoora, bod 35).

45 Naproti tomu je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pokud má vnitrostátní právní úprava po p?istoupení tohoto státu k Unii za následek zv?tšení rozsahu existujících vyn?tí, která jsou skute?n? používána, ?ímž se vzdaluje cíli uvedené sm?rnice, nep?edstavuje tato právní úprava odchylku povolenou ?l. 176 druhým pododstavcem sm?rnice 2006/112 (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Magoora, body 37 a 38).

46 Zrušení vnitrostátních ustanovení k datu vstupu Bulharské republiky do Unie a jejich nahrazení k témuž datu jinými vnitrostátními ustanoveními za t?chto podmínek samo o sob? neznámá, že dot?ený ?lenský stát porušil ?lánek 176 druhý pododstavec sm?rnice 2006/112, pakliže toto nahrazení nevedlo k uvedenému datu k rozší?ení d?ív?jších vnitrostátních výjimek.

47 Ve v?ci v p?vodním ?ízení tedy p?ísluší pouze p?edkládajícímu soudu – který má jako jediný pravomoc vykládat vnitrostátní právo, jak bylo p?ipomenuto v bod? 41 tohoto rozsudku – posoudit, zda zm?ny zavedené po vstupu Bulharské republiky do Unie v dot?ené vnitrostátní právní úprav? vedly v porovnání s d?ív?jšími ustanoveními k rozší?ení p?sobnosti omezení nároku na odpo?et DPH zaplacené na vstupu za po?ízení zboží a služeb, které lze považovat za p?ímo a bezprost?edn? související s režijními náklady spojenými s celkovou hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani.

48 V tomto ohledu je nicmén? nutno poznamenat, že podle žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vedla zm?na ZDDS k okamžiku vstupu Bulharské republiky do Unie k rozší?ení omezení v porovnání se stavem p?ed tímto vstupem, jelikož žádné z omezení obsažených v taxativním vý?tu ve zn?ní ZDDS platném p?ed dot?ným vstupem se netýkalo ur?ení bezúplatných pln?ní, což je podle judikatury p?ipomenuté v bod? 44 tohoto rozsudku v rozporu s ?lánkem 176 druhým pododstavcem sm?rnice 2006/112.

49 Okolnost, že Soudní dv?r v bod? 72 rozsudku ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11) rozhodl, že ?l. 70 odst. 1 ZDDS neomezuje nárok na odpo?et ve smyslu ?lánku 176 sm?rnice 2006/112, sama o sob? není s to toto konstatování zpochybnit.

50 Soudní dv?r totiž v bod? 73 tohoto rozsudku up?esnil, že ?lenský stát nem?že odep?ít osobám povinným k dani, které se rozhodly zacházet s investičním majetkem používaným jak pro podnikatelské, tak pro soukromé ú?ely jako s obchodním majetkem, úplný a p?ímý odpo?et DPH splatné na vstupu z nabytí tohoto majetku, na který mají nárok v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora.

51 Jak dále vyplývá i z bod? 45 a 46 tohoto rozsudku, je t?eba zohlednit i to, zda jsou

vnitrostátní ustanovení upravující výjimky z nároku na odpočet DPH skutečně používána, a z toho plynoucí důsledky pro osoby povinné k dani.

52 Jak přitom plyne z bodu 39 tohoto rozsudku, směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava uvedená v první otázce, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu u výdajů, které lze považovat za přímo a bezprostředně související s režijními náklady výdaji spojenými s celkovou hospodářskou činností této osoby povinné k dani.

53 Předkládající soud musí vykládat vnitrostátní právo v co největší možné míře ve světle znění a účelu směrnice 2006/112, aby bylo dosaženo výsledků jí sledovaných, s tím, že upřednostní výklad vnitrostátních pravidel, který je co nejvíce v souladu s tímto cílem, aby se tak dospělo k řešení, jež je slučitelné s ustanoveními uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. července 2006, Adeneler a další, C-212/04, Sb. rozh. s. I-6057, bod 124), a případně neuplatní odporující ustanovení vnitrostátního právního předpisu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2005, Mangold, C-144/04, Sb. rozh. s. I-9981, bod 77).

54 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 176 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát k okamžiku jeho přistoupení k Unii omezil nárok na odpočet na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů, podle nichž je z nároku na odpočet vyřazeno zboží a služby určené pro bezúplatná plnění nebo činnosti nesouvisející s hospodářskou činností osoby povinné k dani, ačkoli vnitrostátní právní úprava ve znění platném do data přistoupení takové vyřazení nestanovila.

Vnitrostátní soud musí vyložit vnitrostátní ustanovení dotčená ve věci v převodním řízení v co největší možné míře v souladu s unijním právem. V případě, že by takový výklad nebyl možný, je vnitrostátní soud povinen tato ustanovení nepoužít pro jejich rozpor s článkem 176 druhým pododstavcem směrnice 2006/112.

Ke třetí otázce

55 Vzhledem k odpovědi na druhou otázku není vhodné odpovídat na třetí otázku.

K nákladům řízení

56 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 168 písm. a) a článek 176 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž osoba povinná k dani, která vynaložila výdaje na dopravní služby, pracovní odvy, prostředky osobní ochrany a služební cesty osob, které pro uvedenou osobu pracují, nemá nárok na odpočet daní z přidané hodnoty u těchto výdajů z důvodu, že uvedené osoby jí poskytl jiný subjekt, a nelze je tedy ve smyslu této právní úpravy považovat za zaměstnance osoby povinné k dani navzdory tomu, že uvedené výdaje lze považovat za výdaje přímo a bezprostředně související s režijními náklady spojenými s celkovou hospodářskou činností uvedené osoby povinné k dani.**

2) Článek 176 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát k okamžiku jeho přistoupení k Unii omezil nárok na odpočet na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů, podle nichž je z nároku na odpočet vyřazeno zboží a služby určené pro bezúplatná plnění nebo činnosti nespojující s hospodářskou činností osoby povinné k dani, ačkoli vnitrostátní právní úprava ve znění platném do data přistoupení takové výměny nestanovila.

Vnitrostátní soud musí vyložit vnitrostátní ustanovení dotčená ve věci v převodním řízení v co největší možné míře v souladu s unijním právem. V případě, že by takový výklad nebyl možný, je vnitrostátní soud povinen tato ustanovení nepoužít pro jejich rozpor s článkem 176 druhým pododstavcem směrnice 2006/112.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.