

V?c C?118/11

Eon Aset Menidjmnt OOD

v.

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia za prihodite

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Administrativen sad Varna)

„DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánky 168 a 176 – Nárok na odpo?et – Podmínka týkající se použití zboží a služeb pro ú?ely zdan?ných pln?ní – Vznik nároku na odpo?et – Smlouva o nájmu motorového vozidla – Smlouva o leasingu – Vozidlo používané zam?stnavatelem k bezúplatné p?eprav? zam?stnance mezi jeho bydlišt?m a pracovišt?m“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Zdanitelná pln?ní – Nabytí investičního majetku – Pojem*

[Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 14 odst. 1 a 2 písm. b)]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? odvedené na vstupu*

[Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 168 písm. a)]

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? odvedené na vstupu*

[Sm?rnice Rady 2006/112, ?lánky 168 a 176]

1. V p?ípád?, že smlouva o leasingu týkající se motorového vozidla stanoví, že vlastnické právo k uvedenému vozidlu bude p?evedeno na nájemce po ukon?ení platnosti smlouvy nebo že nájemce má základní vlastnosti vlastníka uvedeného vozidla, zejména že je na n?j p?evedena v?tšina požitk? a rizik spojených s právním vlastnictvím tohoto vozidla a že sou?asná hodnota splátek je prakticky totožná s prodejní hodnotou zboží, musí být pln?ní považováno za nabytí investičního majetku.

(viz bod 40)

2. ?lánek 168 písm. a) sm?rnice Rady 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládán v tomto smyslu, že pronajaté motorové vozidlo je považováno za vozidlo používané pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné k dani tehdy, existuje-li p?ímá a bezprost?ední souvislost mezi používáním tohoto vozidla a ekonomickou ?inností osoby povinné k dani. Nárok na odpo?et vzniká uplynutím období, ke kterému se vztahuje každá z plateb, a k tomuto okamžiku je t?eba posuzovat existenci takové souvislosti.

Krom toho motorové vozidlo pronajaté na základ? smlouvy o leasingu, které je kvalifikováno jako investiční majetek, je považováno za vozidlo používané pro ú?ely zdan?ných pln?ní tehdy, když

osoba povinná k dani, která jedná jako taková, pořídí tento majetek a celý jej učiní součástí svého obchodního majetku, přičemž daň z přidané hodnoty splatná na vstupu je plně a bezprostředně odpotována a jakékoliv použití uvedeného majetku pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, je považováno za poskytnutí služby za úplatu. Pro uplatnění systému daně z přidané hodnoty, a tudíž i mechanismu odpotu, je rozhodující nabytí majetku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Používání zboží nebo jeho zamýšlené používání určuje pouze rozsah převodního odpotu, na který má osoba povinná k dani nárok. Otázka, zda osoba povinná k dani nabyla majetek, když jednala jako taková, a sice pro účely své ekonomické činnosti ve smyslu článku 9 směrnice, je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

(viz body 57–58, 64, výrok 1)

3. Články 168 a 176 směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty nebrání vnitrostátním právním předpisům, které stanovují vyloučení nároku na odpočet u zboží a služeb určených k bezúplatným plněním nebo k jiným činnostem než k ekonomické činnosti osoby povinné k dani, za předpokladu, že zboží, které je kvalifikováno jako investiční majetek, nebylo učiněno součástí obchodního majetku.

(viz bod 74, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. února 2012(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Články 168 a 176 – Nárok na odpočet – Podmínka týkající se použití zboží a služeb pro účely zdaněných plnění – Vznik nároku na odpočet – Smlouva o nájmu motorového vozidla – Smlouva o leasingu – Vozidlo používané zaměstnavatelem k bezúplatné přepravě zaměstnance mezi jeho bydlištěm a pracovištěm“

Ve věci C-118/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Varna (Bulharsko) ze dne 24. února 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 7. března 2011, v řízení

Eon Aset Menidjmont OOD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues (zpravodaj), předseda senátu, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžev a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za bulharskou vládu T. Ivanovem a D. Drambozovou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 168, 173 a 176 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Ú. v. st. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Eon Aset Menidjmont OOD (dále jen „Eon Aset“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (editel editelství „Odvolací a exekutivní agenda“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy) ve věci oprávněného daňového výměru, v němž byla společností Eon Aset uložena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v důsledku odepření nároku na daňový odpočet.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 9 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

4 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Podle čl. 14 odst. 2 písm. b) uvedené směrnice se za dodání zboží považuje „skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“.

6 ?lánek 24 odst. 1 téže sm?rnice stanoví:

„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé pln?ní, které není dodáním zboží“.

7 ?lánek 26 sm?rnice o DPH stanoví:

„1. Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato pln?ní:

a) použití zboží, které tvoří sou?ást obchodního majetku, pro soukromou pot?ebu osoby povinné k dani nebo pro pot?ebu jejích zam?stnanc?, pop?ípad? obecn?ji ?e?eno k jiným ú?el?m než pro ú?ely jejího podnikání, pokud je da? z tohoto zboží pln? nebo z?ásti odpo?itatelná;

b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou pot?ebu nebo pro pot?ebu jejích zam?stnanc?, pop?ípad? obecn?ji ?e?eno k jiným ú?el?m než pro ú?ely jejího podnikání.

2. ?lenské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 za podmínky, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodá?ské sout?že.“

8 ?lánek 63 této sm?rnice stanoví, že „zdanitelné pln?ní je uskute?n?no a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby“.

9 ?lánek 64 odst. 1 uvedené sm?rnice up?es?uje:

„Dodání zboží jiné než dodání, jehož p?edm?tem je nájem zboží na dobu ur?itou nebo prodej zboží s odložením platby podle ?l. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí služby, které vede k postupným vyú?továním nebo postupným platbám, se považuje za uskute?n?né uplynutím období, ke kterým se tato vyú?tování nebo tyto platby vztahují.“

10 ?lánek 167 sm?rnice o DPH stanoví, že „nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?“.

11 ?lánek 168 této sm?rnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok v ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskute??uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském stát? za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

12 ?lánek 173 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

„V p?ípad? zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro pln?ní, u nichž je da? odpo?itatelná podle ?lánek? 168, 169 a 170, tak i pro pln?ní, u nichž da? odpo?itatelná není, je odpo?itatelný jen podíl dan? p?ípadající na hodnotu prvního druhu pln?ní.

Odpo?itatelný podíl se stanoví v souladu s ?lámkami 174 a 175 pro všechna pln?ní uskute?ná osobou povinnou k dani.“

13 ?lánek 176 sm?rnice o DPH stanoví:

„Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze dát odpouštět. V žádném případě nelze dát odpouštět z výdajů, které nejsou přesně 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.“

Vnitrostátní právo

14 Podle čl. 6 odst. 3 bodu 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006, dále jen „ZDDS“) se dodáním zboží za úplatu rozumí „vyčlenění zboží nebo umožnění nakládání s ním za účelem osobního užívání osobou povinnou k dani, vlastníkem, jeho pracovníky nebo zaměstnanci nebo třetími osobami za podmínky, že při jeho výrobě, dovozu nebo nabytí byl daňový odpouštět zcela nebo částečně uplatněn.“

15 Článek 9 odst. 3 bod 1 ZDDS považuje za poskytnutí služby za úplatu „službu poskytnutou osobou povinné k dani, která je fyzickou osobou, pro její osobní potřebu, vlastníkově, jeho pracovníkem nebo zaměstnancem nebo třetími osobám, za podmínky, že při poskytování služby bylo použito zboží, za které byl daňový odpouštět zcela nebo částečně uplatněn při jeho výrobě, dovozu nebo nabytí“.

16 Odchylně od uvedeného čl. 9 odst. 3 stanoví čl. 9 odst. 4 ZDDS, že poskytnutím služby za úplatu není „bezplatné zajištění přepravy pracovníků nebo zaměstnanců, včetně jednatelů, zaměstnavatelem z bydliště na pracoviště a zpět, pokud je tato přeprava uskutečňována pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani“.

17 Článek 69 odst. 1 ZDDS stanoví:

„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 také osobou povinnou k dani zaregistrovanou podle tohoto zákona —dodal nebo poskytl nebo musí dodat nebo poskytnout;

[...]“

18 Článek 70 odst. 1 ZDDS stanoví:

„I když jsou splněny podmínky uvedené v článku 69 nebo 74, nárok na odpouštět neexistuje, pokud:

[...]

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

[...]“

19 Článek 70 odst. 3 ZDDS stanoví:

„Odstavec 1 bod 2 se nevztahuje na:

[...]

2. přepravu pracovníků nebo zaměstnanců, včetně jednotlivců, z místa jejich bydliště na pracoviště a zpět jejich zaměstnavatelem, je-li tato přeprava bezúplatně poskytnuta zaměstnavatelem pro účely jeho ekonomické činnosti;

[...]“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

20 Eon Aset je společnost, která má sídlo v Bulharsku a vykonává své ekonomické činnosti v různých oblastech.

21 Při daňové kontrole vztahující se k období od 1. července 2008 do 31. října 2009 příslušné orgány zjistily, že Eon Aset uzavřela smlouvu o nájmu motorového vozidla s určitou společností na období od 1. října 2008 do 1. března 2009 a také smlouvu o leasingu na dobu 48 měsíců vztahující se k jinému motorovému vozidlu s jinou společností.

22 Společnost Eon Aset odečetla DPH uvedenou na všech fakturách vystavených v průběhu daňového období, v němž faktury obdržela.

23 Uvedené orgány měly za to, že jelikož neexistují důkazy v tomto smyslu, měla by být vozidla považována za vozidla, která nebyla používána pro účely ekonomické činnosti Eon Aset.

24 Společnosti Eon Aset byl odepřen nárok na odpočet příslušné DPH na základě čl. 70 odst. 1 bodu 2 ZDDS.

25 Společnost Eon Aset odvoláním ve správním řízení podaným k Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite zpochybnila opravný daňový výměr, který jí byl adresován.

26 Vzhledem k tomu, že Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite uvedený daňový výměr částečně potvrdil, podala Eon Aset žalobu k Administrativen sad Varna (správní soud ve Varně).

27 Na podporu své žaloby Eon Aset uvádí, že motorová vozidla dotčená v povodním řízení byla používána k zajištění přepravy jejího jednatele mezi jeho bydlištěm a pracovištěm. Společnost Eon Aset, která se dovolává čl. 70 odst. 3 bodu 2, má za to, že vyloučení nároku na odpočet stanovené v čl. 70 odst. 1 bodu 2 ZDDS se netýká přepravy zaměstnanců mezi jejich bydlištěm a pracovištěm bezúplatně zajišťované zaměstnavatelem.

28 Společnost Eon Aset zpochybňuje také slučitelnost čl. 70 odst. 1 bodu 2 ZDDS s unijním právem.

29 Za těchto podmínek se Administrativen sad Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) V jakém smyslu je třeba vykládat podmínku vyjádřenou slovním spojením ‚jsou-li použity‘, která je uvedena v článku 168 směrnice [o DPH], a pokud jde o vznik nároku na odpočet odvedené daně, ve kterém okamžiku musí být tato podmínka splněna: již v tom daňovém období, ve kterém bylo zboží dodáno nebo služba poskytnuta, nebo později, když tato podmínka měla být splněna v pozdějším daňovém období?

2) Je s ohledem na články 168 a 176 směrnice [o DPH] přípustné takové ustanovení, jako je čl. 70 odst. 1 bod 2 [ZDDS], které umožňuje předem vyloučit zboží a služby, které jsou definovány jako zboží a služby, které jsou určeny pro bezúplatná plnění nebo pro jiné činnosti než ekonomickou činnost osoby povinné k dani, ze systému odpot DPH?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku, je třeba vykládat článek 176 směrnice [o DPH] v tom smyslu, že členský stát, který za účelem využití možnosti, která je mu poskytnuta a jež spočívá ve vyloučení u určitého zboží nebo služeb nároku na odpot DPH, stanoví kategorie výdajů, jež definuje následujícím způsobem: zboží nebo služba určené pro bezúplatná plnění nebo pro jiné činnosti než ekonomickou činnost osoby povinné k dani, kromě případů uvedených v čl. 70 odst. 3 [ZDDS], splnil podmínku stanovit kategorii dostatečně definovaného zboží a služeb, a sice definovat je na základě jejich povahy?

4) V závislosti na odpovědi na třetí otázku, jak má být s ohledem na články 168 a 173 směrnice [o DPH] posouzen účel (současné nebo budoucí použití) zboží nebo služeb pořízených osobou povinnou k dani: jako předěžná podmínka vzniku nároku na odpot DPH nebo jako základ odvodňující provedení opravy výše daně, která má být odečtena?

5) V případě, že je nutno účel (použití) považovat za základ umožňující provedení opravy výše daně, která má být odečtena, jak má být vykládáno ustanovení článku 173 směrnice [o DPH]: stanoví možnost provést opravy v těch případech, v nichž jsou zboží nebo služby převodně použity pro činnost, která nepodléhá dani, nebo po svém pořízení nejsou vůbec použity, podnik je však má k dispozici a v některém z daných období po jejich pořízení jsou zahrnuty do zdanitelné činnosti osoby povinné k dani?

6) Pokud by článek 173 směrnice [o DPH] měl být vykládán v tom smyslu, že se stanovená oprava vztahuje i na případy, v nichž byly zboží nebo služby po jejich pořízení nejprve použity pro činnost, která nepodléhá dani, nebo na případy, kdy nebyly vůbec použity, později však byly do zdanitelné činnosti osoby povinné k dani zahrnuty, je pak – s ohledem na omezení zavedené v čl. 70 odst. 1 bod 2 [ZDDS] a s ohledem na okolnost, že podle čl. 79 odst. 1 a 2 uvedeného zákona se možnost provést opravy omezuje pouze na případy, v nichž je zboží, jehož převodní použití splnilo podmínky pro odpot daně, později použito způsobem, který tyto podmínky pro odpot daně nesplňuje – třeba mít za to, že členský stát splnil svou povinnost definovat nárok všech osob povinných k dani na odpot odvedené daně co nejspolehlivěji a nejspravedlivěji?

7) V závislosti na odpovědích na předchozí otázky, je třeba mít za to, že osoba povinná k dani zaregistrovaná k DPH má podle režimu omezení nároku na odpot DPH a opravy výše DPH, která má být odečtena, zavedeného [ZDDS], nárok za obdobných podmínek, jako jsou podmínky převodního řízení, a s ohledem na článek 168 směrnice [o DPH], na odpot DPH odvedené za zboží, které jí bylo dodáno nebo za služby, které jí byly poskytnuty, jinou osobou povinnou k dani v přebhu období, v němž bylo zboží dodáno nebo služby poskytnuty a ve kterém vznikla daná povinnost?

K předěžným otázkám

K první, třetí a sedmé otázce

30 Podstatou první, třetí a sedmé otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, za jakých podmínek čl. 168 písm. a) směrnice o DPH umožňuje osobě povinné k dani odejít DPH odvedenou z titulu smlouvy o nájmu motorového vozidla a dále z titulu nájmu motorového vozidla na základě smlouvy o leasingu a v jakém okamžiku musí být tyto podmínky splněny z hlediska vzniku nároku na odpout.

Úvodní poznámky

31 Podle článku 168 směrnice o DPH má osoba povinná k dani nárok na odpout DPH, jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdaněných plnění. Proto je nejprve nezbytné kvalifikovat činnosti dotčené v převodním řízení ve vztahu k pojmu zdanitelného plnění.

32 Podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se „poskytnutím služby“ rozumí každé plnění, které není dodáním zboží“, pojem dodání zboží přitom vyžaduje podle čl. 14 odst. 1 této směrnice „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

33 Nájem motorového vozidla, který nespočívá v dodání zboží, musí být v zásadě kvalifikován jako poskytnutí služeb ve smyslu čl. 24 odst. 1 uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. září 2003, *Cookies World*, C-155/01, Recueil, s. I-8785, bod 45 a ze dne 21. února 2008, *Part Service*, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 61).

34 Nájem motorového vozidla na základě smlouvy o leasingu může mít však charakteristiky přirovnatelné k charakteristikám nabytí investičního majetku.

35 Jak uvedl Soudní dvůr v kontextu ustanovení umožňujícího členským státům vyloučit investiční majetek z režimu odpoutu DPH na přechodné období, pojem investiční majetek se týká majetku, který se, pokud je používán pro účely ekonomické činnosti, vyznačuje stálou povahou a hodnotou, které implikují, že pořizovací náklady nejsou obvykle zaúčtovány jako běžné výdaje, nýbrž odepisovány v průběhu více účetních období (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. února 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Recueil, s. 113, bod 12, jakož i ze dne 6. března 2008, *Nordania Finans a BG Factoring*, C-98/07, Sb. rozh. s. I-1281, body 27 a 28).

36 Kromě toho čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH považuje za dodání zboží skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu tohoto zboží na dobu určitou, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky.

37 V případě smlouvy o leasingu nemusí nutně dojít k nabytí zboží, neboť taková smlouva může stanovit, že nájemce má možnost nenabýt uvedené zboží po uplynutí doby leasingu.

38 Jak však vyplývá z mezinárodního účetního standardu IAS 17 týkajícího se leasingů, který byl převzat nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 320, s. 1), je nutné rozlišovat mezi operativním leasingem a finančním leasingem, přičemž finanční leasing je charakterizován převodem podstatných odměn a rizik spojených s právním vlastnictvím na nájemce. Skutečnosti, že převod vlastnického práva je stanoven ve smlouvě nebo že současná hodnota splátek je prakticky totožná s prodejní cenou zboží, představují, samostatně nebo společně, kritéria umožňující určit, zda smlouva může být kvalifikována jako smlouva o finančním leasingu.

39 Jak již uvedl Soudní dvůr, pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje jakýkoli převod hmotného

majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7 a ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Sb. rozh. s. I-1317, bod 32).

40 V případě, že smlouva o leasingu týkající se motorového vozidla tedy stanoví, že vlastnické právo k uvedenému vozidlu bude převedeno na nájemce po ukončení platnosti smlouvy nebo že nájemce má základní vlastnosti vlastníka uvedeného vozidla, zejména že je na něj převedena většina požitků a rizik spojených s právním vlastnictvím tohoto vozidla a že současná hodnota splátek je prakticky totožná s prodejní hodnotou zboží, musí být plnění považováno za nabytí investičního majetku.

41 Je v cíl vnitrostátního soudu, aby s ohledem na okolnosti projednávaného případu určil, zda jsou kritéria uvedená v předchozím bodě tohoto rozsudku splněna.

K podmínkám nároku na odpočet

42 Z čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že osoba povinná k dani může odečíst DPH splatnou na vstupu za zboží a služby, jsou-li toto zboží a služby použity pro účely její ekonomické činnosti.

43 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že cílem režimu odpočtu stanoveného uvedenou směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátky DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se snaží zaručit dokonalou neutralitu daňové zátky všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (viz zejména rozsudek ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Sb. rozh. s. I-839, bod 27).

44 Jsou-li tedy zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně nebo nespadají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybírání daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu (viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24 a výše uvedený rozsudek Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, bod 28).

45 Kritérium vycházející z použití zboží nebo služby pro účely plnění spadajících do ekonomické činnosti podniku se liší podle toho, zda se jedná o pořízení služby nebo investičního majetku.

46 Pokud jde o plnění spočívající v pořízení takové služby, jako je nájem motorového vozidla, je k tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobou povinnou k dani prokázán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, (rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 57 a citovaná judikatura).

47 Nárok na odpočet je rovněž prokázán osobou povinnou k dani 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 náklady na dotčené služby jsou součástí režijních výdajů posledně uvedené a jsou jako takové složkou ceny zboží, která dodává nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (výše uvedený rozsudek SKF, bod 58 a citovaná judikatura).

48 V obou případech uvedených v bodech 46 a 47 tohoto rozsudku existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou zahrnuty do ceny konkrétních plnění na výstupu nebo do ceny zboží nebo služeb dodaných či poskytnutých osobou povinnou k dani v rámci jejich ekonomických činností (výše uvedený rozsudek SKF, bod 60).

49 I když je v cí předkládajícího soudu, aby posoudil, zda existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi nájmem motorového vozidla dotčeným v původním řízení a ekonomickou činností společnosti Eon Aset, přísluší Soudnímu dvoru, aby poskytl tomuto soudu užitečné informace ohledně unijního práva.

50 V projednávaném případě Eon Aset tvrdila před předkládajícím soudem, že motorová vozidla pronajatá na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o leasingu, která jsou dotčena v původním řízení, byla používána k zajištění přepravy jejího jednatele mezi jeho bydlištěm a pracovištěm.

51 Soudní dvůr již rozhodl, že okolnost, že přeprava mezi bydlištěm a pracovištěm představuje nezbytnou podmínku přítomnosti v práci, a v důsledku toho jejího provedení, není rozhodující pro závěr, že přeprava zaměstnance mezi jeho bydlištěm a pracovištěm nebyla uskutečňována pro soukromou potřebu zaměstnance ve smyslu čl. 26 odst. 1 směrnice o DPH. Bylo by totiž v rozporu s cílem tohoto ustanovení, kdyby taková nepřímá souvislost sama o sobě stačila k vyloučení toho, aby přeprava byla považována za plnění za úplatu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 27).

52 Naproti tomu za zvláštních okolností mohou potřeby podniku vyžadovat, aby zaměstnavatel sám zajistil přepravu zaměstnance mezi jejich bydlištěm a pracovištěm, takže organizace přepravy zaměstnavatelem je vykonávána pro účely jeho podnikání (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Fillibeck, body 29 a 30).

53 Pokud jde o nájem motorového vozidla na základě smlouvy o leasingu, který může být považován za plnění, jež spočívá v nabytí investičního majetku určeného jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má osoba povinná k dani právo volby. Může pro účely DPH uinit celý tento majetek součástí svého obchodního majetku, nebo si jej ponechat v celém rozsahu jako součást osobního majetku, čímž jej zcela vyloučí ze systému DPH, anebo jej zařadit do svého obchodního majetku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně používá k podnikatelské činnosti (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 4. října 1995, Armbrrecht, C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 20, jakož i ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 23 a citovaná judikatura).

54 Pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem používaným jak k podnikatelským účelům, tak k soukromým účelům jako s obchodním majetkem, je DPH splatná na vstupu z pořízení tohoto majetku v zásadě plně a bezprostředně odpočitatelná. Za těchto podmínek, pokud je ze zboží, které tvoří součást obchodního majetku, plně nebo zčásti odpočitatelná DPH odvedená na vstupu, je jeho použití pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejich zaměstnance nebo k jiným účelům než pro účely jejího podnikání považováno za poskytnutí služby za úplatu podle čl. 26 odst. 1 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Charles a Charles-Tijmens, body 24 a 25, jakož i citovaná judikatura a Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, bod 37).

55 Pokud se osoba povinná k dani rozhodne ponechat investiční majetek v celém rozsahu jako součást svého soukromého majetku, aťkoliv jej používá jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, není odpočitatelná žádná část DPH splatné nebo odvedené na vstupu z pořízení tohoto

majetku (rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 27). V tomto případě nemůže použití tohoto majetku k podnikatelským účelům podléhat DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, bod 31).

56 Konečně, pokud osoba povinná k dani zvolí možnost uinit majetek součástí obchodního majetku pouze v případě, kdy je skutečně používáno k podnikatelským účelům, není část majetku vyloučená z tohoto obchodního majetku součástí majetku podniku, a proto nespadá do působnosti systému DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Armbrrecht, bod 28).

57 Je třeba rovněž uvést, že pro uplatnění systému DPH, a tudíž i mechanismu odpotu, je rozhodující nabytí majetku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Používání zboží nebo jeho zamýšlené používání určuje pouze rozsah povodního odpotu, na který má osoba povinná k dani nárok (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 15).

58 Otázka, zda osoba povinná k dani nabyla majetek, když jednala jako taková, a sice pro účely své ekonomické činnosti ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, bod 29).

59 Je v cíl předkládajícího soudu, aby případně posoudil, zda motorové vozidlo pronajaté na základě smlouvy o leasingu bylo uineno součástí obchodního majetku a určil rozsah nároku na odpot, který se na něj může uplatnit v případě, že tento majetek byl zahrnut do obchodního majetku pouze částečně.

Ke vzniku nároku na odpot

60 Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpot DPH okamžikem vzniku daňové povinnosti.

61 Toto ustanovení musí být vykládáno ve světle článku 63 této směrnice, podle něhož daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

62 Na základě článku 64 uvedené směrnice platí, že když se nájem motorového vozidla vyznačuje poskytnutím služby, které vede k postupným platbám, vzniká nárok na odpot uplynutím období, ke kterému se vztahuje každá z těchto plateb, a k tomuto okamžiku je třeba posuzovat existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi pronajatým vozidlem a ekonomickou činností osoby povinné k dani.

63 Pokud jde o investiční majetek, má osoba povinná k dani, která uiní celý tento majetek součástí obchodního majetku, nárok na bezprostřední odpot DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Charles a Charles-Tijmens, bod 24, jakož i citovaná judikatura).

64 Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tomto smyslu, že:

- pronajaté motorové vozidlo je považováno za vozidlo používané pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani tehdy, když existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi používáním tohoto vozidla a ekonomickou činností osoby povinné k dani, a v tom smyslu, že nárok na odpot vzniká uplynutím období, ke kterému se vztahuje každá z plateb, a k tomuto okamžiku je třeba posuzovat existenci takové souvislosti;
- motorové vozidlo pronajaté na základě smlouvy o leasingu, které je kvalifikováno jako

investiční majetek, je považováno za vozidlo používané pro účely zdaněných plnění tehdy, když osoba povinná k dani, která jedná jako taková, pořídí tento majetek a celý jej učiní součástí svého obchodního majetku, a DPH splatná na vstupu je přitom plně a bezprostředně odpovídána a jakékoliv použití uvedeného majetku pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, je považováno za poskytnutí služby za úplatu.

Ke druhé a třetí otázce

65 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu je to, zda je čl. 70 odst. 1 bod 2 ZDDS v rozsahu, v němž umožňuje vyloučení nároku na odpot u zboží nebo služeb určených k bezúplatným plněním nebo k jiným činnostem než k ekonomické činnosti osoby povinné k dani, slučitelný s články 168 a 176 směrnice o DPH.

66 Úvodem je třeba připomenout, že v rámci řízení zahájeného na základě článku 267 SFEU Soudní dvůr není příslušný k rozhodování ani o výkladu vnitrostátních právních nebo správních předpisů, ani o souladu takových ustanovení s unijním právem. Může však předkládajícímu soudu poskytnout vysvětlení k výkladu unijního práva, která mu umožní nalézt odpověď na právní otázku, kterou projednává (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 2000, Borawitz, C-124/99, Recueil, s. I-7293, bod 17 a ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 32).

67 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou uvedených otázek předkládajícího soudu je, zda články 168 a 176 směrnice o DPH brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví vyloučení nároku na odpot u zboží a služeb určených k bezúplatným plněním nebo k jiným činnostem než k ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

68 V tomto ohledu je třeba připomenout, že nárok na odpot je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečňovaná na vstupu (viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 24).

69 Z článku 168 písm. a) směrnice o DPH a judikatury uvedené v bodě 43 a následujících tohoto rozsudku vyplývá, že existence nároku na odpot předpokládá, že osoba povinná k dani, která jedná jako taková, pořídí zboží nebo službu a použije je pro účely své ekonomické činnosti.

70 Vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení vyloučí jakýkoliv nárok na odpot v případě, že jsou zboží a služby určeny k bezúplatným plněním nebo k jiným činnostem než k ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

71 Takové právní předpisy vyloučí nárok na odpot DPH v případě, že nejsou splněny podmínky nezbytné k existenci tohoto nároku.

72 Článek 70 odst. 1 ZDDS neomezuje tedy nárok na odpot ve smyslu článku 176 směrnice o DPH.

73 Je však třeba uvést, že členský stát nemůže odepřít osobám povinným k dani, které se rozhodly zacházet s investičním majetkem používaným jak pro podnikatelské, tak pro soukromé účely jako s obchodním majetkem, úplný a přímý odpot DPH splatné na vstupu z nabytí tohoto majetku, na který mají nárok v souladu s ustálenou judikaturou připomenutou v bodě 63 tohoto rozsudku (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Charles a Charles-Tijmens, bod 28).

74 Na druhou a třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že články 168 a 176 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které stanovují vyloučení nároku na odpočet u zboží a služeb určených k bezúplatným plněním nebo k jiným činnostem než k ekonomické činnosti osoby povinné k dani, za předpokladu, že zboží, které je kvalifikováno jako investiční majetek, nebylo už dříve součástí obchodního majetku.

K páté a šesté otázce

K přípustnosti

75 Bulharská vláda a Komise tvrdí, že není nutné odpovídat na pátou a šestou otázku, jelikož tyto otázky se týkají případu, který nemá vztah ke sporu v povodním řízení.

76 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU, založeného na jasné dělbě činností mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, spadá posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu. Stejně tak je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předložení otázky pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 59 a ze dne 14. února 2008, Varec, C-450/06, Sb. rozh. s. I-581, bod 23, jakož i citovaná judikatura).

77 Soudní dvůr však rovněž rozhodl, že za výjimečných okolností mu přísluší, za účelem ověření jeho vlastní pravomoci, aby prozkoumal podmínky, za kterých se na něj vnitrostátní soud obrátil. Odmítnout rozhodnutí o předložení otázky položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmetu sporu v povodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také tehdy, když Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména výše uvedené rozsudky Bosman, bod 61 a Varec, bod 24, jakož i citovaná judikatura).

78 Tak tomu je v projednávaném případě. Z předkládacího rozhodnutí totiž nevyplývá, že pořízené zboží sloužilo k činnosti, které nemají ekonomickou povahu, než bylo určeno k ekonomické činnosti nebo že nebylo nikdy použito. Příklad, kterého se týkají tyto otázky, nemá tudíž žádný vztah k předmetu sporu v povodním řízení.

79 Pátá a šestá otázka musí být tedy shledány nepřípustnými.

K nákladům řízení

80 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

1) **Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládán v tomto smyslu, že:**

– pronajaté motorové vozidlo je považováno za vozidlo používané pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani tehdy, existuje-li přímá a bezprostřední souvislost mezi používáním tohoto vozidla a ekonomickou činností osoby povinné k dani, a v tom smyslu,

že nárok na odpočet vzniká uplynutím období, ke kterému se vztahuje každá z plateb, a k tomuto okamžiku je třeba posuzovat existenci takové souvislosti;

– motorové vozidlo pronajaté na základě smlouvy o leasingu, které je kvalifikováno jako investiční majetek, je považováno za vozidlo používané pro účely zdaněných plnění tehdy, když osoba povinná k dani, která jedná jako taková, pořídí tento majetek a celý její ušší součástí svého obchodního majetku, a daň z přidané hodnoty splatná na vstupu je přitom plně a bezprostředně odpočítána a jakékoliv použití uvedeného majetku pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, je považováno za poskytnutí služby za úplatu.

2) články 168 a 176 směrnice 2006/112 nebrání vnitrostátním právním předpisům, které stanovují vyloučení nároku na odpočet u zboží a služeb určených k bezúplatným plněním nebo k jiným činnostem než k ekonomické činnosti osoby povinné k dani, za předpokladu, že zboží, které je kvalifikováno jako investiční majetek, nebylo uššíno součástí obchodního majetku.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.