

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 15. apríla 2010*

V spojených veciach C-538/08 a C-33/09,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) (C-538/08) a Gerechtshof Amsterdam (Holandsko) (C-33/09) zo 14. novembra 2008 a 20. januára 2009 a doručené Súdnemu dvoru 4. decembra 2008 a 26. januára 2009, ktoré súvisia s konaním:

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

a

Oracle Nederland BV

* Jazyk konania: holandčina.

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby,

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 3. decembra 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Oracle Nederland BV, v zastúpení: H. Hop, advocaat, a P. Schrijver, belastingadviseur,

- holandská vláda, v zastúpení: C. M. Wissels, M. de Mol a Y. de Vries, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra a G. Konstantinos, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. januára 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

- ¹ Tieto návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 11 ods. 4 druhej smernice 67/228/EHS Rady z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303, ďalej len „druhá smernica“) a článku 6 ods. 2 a článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001 s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

- 2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, v prvom z nich medzi spoločnosťou X Holding BV (ďalej len „X Holding“) a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník financií) a v druhom spore medzi spoločnosťou Oracle Nederland BV (ďalej len „Oracle“) a Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (daňový inšpektor, Utrecht-Gooi, ďalej len „Inspecteur“), ktorých predmetom bolo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), pokiaľ ide o určité kategórie výdavkov.

Právny rámec Spoločenstva

- 3 Článok 11 ods. 1 druhej smernice stanovil:

„Pokiaľ sú tovary a služby používané zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, zdaniteľná osoba je oprávnená odpočítať si od dane, ktorú je povinná zaplatiť:

- a) daň z pridanej hodnoty voči nej uplatnenú z tovarov, ktoré sa jej dodali, alebo zo služieb, ktoré sa jej poskytli;

...“ [neoficiálny preklad]

4 Podľa odseku 4 toho istého článku:

„Určité tovary a určité služby môžu byť vylúčené z režimu odpočítania, najmä také, ktoré možno považovať za výlučne alebo čiastočne používané na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov.“ [*neoficiálny preklad*]

5 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

...“

6 Článok 6 ods. 2 šiestej smernice má toto znenie:

„Za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

- a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia osobou podliehajúcou dani alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná; [používanie majetku podniku na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo všeobecnejšie, na iné účely ako podnikanie, ak na základe tohto majetku vzniká nárok na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane z pridanej hodnoty – *neoficiálny preklad*];
- b) bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely [bezplatné poskytnutie služieb zdaniteľnou osobou na jej osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo všeobecnejšie, na iné účely ako na podnikanie – *neoficiálny preklad*].

Členské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže [hospodárskej súťaže – *neoficiálny preklad*].“

7 Podľa článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítat nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

- a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

...

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla účinnosť, Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie [Rada na návrh Komisie jednomyselne – *neoficiálny preklad*] rozhodne, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty sa nikdy neodrátuje z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod [v každom prípade sú z práva na odpočítanie vylúčené výdavky, ktoré nie sú prísne podnikateľskej povahy, ako sú výdavky na luxus, zábavu alebo reprezentáciu – *neoficiálny preklad*].

Pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstúpení tejto smernice do platnosti [Pokiaľ uvedené pravidlo nenadobudne účinnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky vylúčenia, ktoré umožňuje ich vnútroštátna právna úprava v čase nadobudnutia účinnosti tejto smernice – *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátny právny rámec

- 8 Článok 2 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Od dane splatnej za dodanie tovarov a služieb sa odpočítava daň splatná za dodanie tovarov a poskytnutie služieb podnikateľovi, ním vykonané nadobúdanie tovarov v rámci Spoločenstva, ako aj dovozy tovarov určených pre neho.“

9 Článok 15 ods. 1 uvedeného zákona znie takto:

„Daňou v zmysle článku 2 odpočítateľnou podnikateľom je:

- a) daň, ktorá mu bola vyúčtovaná na základe faktúry vystavenej podľa uplatniteľných pravidiel počas príslušného zdaňovacieho obdobia inými podnikateľmi za tovary a služby, ktoré mu boli poskytnuté;

...“

10 Článok 16 ods. 1 toho istého zákona stanovuje:

„Odpočítanie uvedené v článku 15 ods. 1 prvom pododseku môže byť v niektorých prípadoch úplne alebo čiastočne vylúčené kráľovským nariadením, aby sa zabránilo tomu, aby boli tovary a služby určené na luxusné výdavky, na potreby osôb, ktoré nie sú podnikateľmi... úplne alebo čiastočne oslobodené od dane.“

- 11 Článok 1 nariadenia z roku 1968 o vylúčení práva na odpočítanie dane z obratu (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, ďalej len „nariadenie o DPH“) v znení účinnom od 1. januára 1969 do 31. októbra 1979 stanovilo toto:

„1. Odpočítanie uvedené v článku 15 ods. 1 [zákona o DPH] nemožno vykonať v prípade a v rozsahu, v akom sa tovary a služby používajú na účely poskytnutia:

...

- b) obchodných darčiekov alebo iných darov osobám, ktoré, ak by boli povinné odvieť daň z pridanej hodnoty, neboli by oprávnené odpočítať si ju v celom rozsahu alebo prinajmenšom jej podstatnú časť;
- c) jedál a nápojov, ubytovania, odmeny v naturáliách, možnosti zúčastňovať sa športových aktivít a rekreácie alebo osobného dopravného prostriedku zamestnancom podnikateľa, alebo na iné súkromné účely týchto zamestnancov.

2. Za ‚obchodné darčeky‘ alebo ‚iné dary‘ sa považujú všetky služby dodané podnikateľom v rámci jeho obchodných vzťahov alebo na základe jeho štedrosti voči iným,

bez nároku na odmenu alebo za odmenu nižšiu ako náklady na jeho nadobudnutie alebo výrobu, alebo, v prípade služieb, za cenu ich obstarania, bez dane z pridanej hodnoty.“

12 Článok 2 uvedeného nariadenia stanovil:

„Ak si podnikateľ účtuje odmenu za takú službu, ako je služba uvedená v článku 1 [ods. 1] písm. b) alebo c), a ak je z tohto dôvodu splatná suma dane z pridanej hodnoty, odpočítanie sa povolí do výšky sumy dane splatnej z dôvodu tohto plnenia.“

13 Článok 3 rovnakého nariadenia stanovil:

„V prípade, že náklady na nadobudnutie alebo výrobu alebo cena, bez dane z pridanej hodnoty, všetkých plnení, ako sú uvedené v článku 1 písm. b) alebo c) poskytnutých podnikateľom v účtovnom období rovnakej osobe, nepresiahnu 250 [holandských] guldenov, na predmetné plnenia sa nebude uplatňovať toto nariadenie.“

14 S účinnosťou od 1. januára 1980 bolo nariadenie o DPH zmenené a doplnené na účely zavedenia osobitného systému na poskytovanie jedál a nápojov, pričom ďalšie ustanovenia tohto nariadenia zostali nezmenené.

- 15 Od 1. januára 1980 bolo poskytovanie jedál a nápojov vylúčené z pôsobnosti článku 1 ods. 1 písm. c) nariadenia o DPH. Do tohto nariadenia bol vložený nový článok 3, ktorý stanovuje vylúčenie odpočítania DPH z poskytovania jedál a nápojov. Suma uvedená v bývalom článku 3, ktorý sa prečísloval na článok 4 sa zvýšila z 250 NLG na 500 NLG.
- 16 Súčasné znenie článkov 3 a 4 nariadenia o DPH je toto:

„Článok 3

1. Ak sú tovary alebo služby používané podnikateľom na poskytovanie jedál a nápojov a ak za tieto služby účtuje nižšiu sumu, ako je suma vymedzená v odseku 2, odpočítanie je vylúčené až do výšky 6 % rozdielu medzi touto sumou a účtovanou sumou.

2. Suma uvedená v odseku 1 sa rovná nákladom na poskytovanie jedál a nápojov, bez dane z pridanej hodnoty, zvýšeným o 25 %. Ak jedlá a nápoje vyrobil sám podnikateľ, namiesto nákladov na obstaranie jedál a nápojov je potrebné zohľadniť náklady na obstaranie použitých prvotných surovín.

Článok 4

1. V prípade, že náklady na nadobudnutie alebo výrobu alebo cena všetkých služieb, ako sú uvedené v článku 1 [ods. 1] písm. b) alebo c), bez dane z pridanej hodnoty,

poskytol podnikateľ v účtovnom období rovnakej osobe a ak časť rozdielu uvedeného v článku 3 ods. 1 týkajúceho sa uvedenej osoby nepresiahne 500 [holandských] guldenov, predmetné služby a táto časť už citovaného rozdielu sa nezohľadňujú na účely uplatňovania tohto nariadenia.

2. Na účely celkového výpočtu uvedeného v prvom odseku rozdiel uvedený v článku 3 ods. 1 sa nezohľadní, ak bolo na účely poskytovania jedál a nápojov zamestnancom podnikateľa odpočítanie vylúčené na základe článku 3.“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-538/08

¹⁷ X Holding v období od 1. januára 1997 do 31. decembra 1999 nakúpil 34 osobných motorových vozidiel od automobilových koncesionárov. Tieto motorové vozidlá si po určitú dobu ponechal a potom ich ďalej predal.

¹⁸ X Holding si uplatnil úplné odpočítanie DPH, ktorá mu bola vyúčtovaná pri nákupe týchto vozidiel. DPH z dodávky každého vozidla odviezol v daňovom priznaní.

- ¹⁹ Dňa 10. júla 2001 bolo začaté šetrenie správnosti priznania DPH podaného X Holdingom v priebehu dotknutého obdobia. V správe z 13. novembra 2002 dospela finančná inšpekcia k záveru, že veľká časť vozidiel nebola využívaná na účely podnikania, a preto si X Holding neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. V dôsledku toho bol vypracovaný dodatočný platobný výmer na sumu 887 852 NLG (402 889 eur).
- ²⁰ X Holding proti tomuto rozhodnutiu podal sťažnosť. V rámci opätovného preskúmania finančná inšpekcia zistila, že štyri z 34 vozidiel boli nadobudnuté a využívané v rámci podniku výlučne na podnikateľské účely. Za týchto podmienok bolo uznané odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za tieto štyri vozidlá. Dodatočný platobný výmer DPH bol preto znížený na sumu 856 605 NLG (388 710 eur).
- ²¹ X Holding podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Gerechtshof Amsterdam (odvolací súd Amsterdam). Tento posledný menovaný súd rozhodol, že 30 vozidiel, ktoré boli predmetom dodatočného platobného výmeru DPH, bolo využívaných na podnikateľské a zároveň na súkromné účely, a preto toto odvolanie omietol.
- ²² Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandského kráľovstva), na ktorý bol podaný kasačný opravný prostriedok proti rozsudku Gerechtshof Amsterdam, uviedol, že článok 11 ods. 4 druhej smernice umožňuje členským štátom vylúčiť z režimu odpočítania niektoré tovary a služby, a to najmä tie, ktoré by mohli byť výlučne alebo čiastočne využívané na súkromné účely zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov. Toto ustanovenie teda členským štátom umožnilo vyňať z tohto režimu niektoré kategórie motorových vozidiel, ale nedovolilo im vylúčiť z neho všetky tieto tovary,

ak sú využívané na súkromné potreby zdaniteľnej osoby. Táto možnosť sa totiž vzťahovala len na vylúčenia pre kategórie výdavkov vymedzených vzhľadom na povahu tovaru alebo služby, a nie vzhľadom na ich určenie, ktoré im je dané, alebo na podmienky tohto určenia.

- 23 Hoge Raad der Nederlanden takisto pripomenul, že obmedzenie odpočítania uvedené v článku 1 ods. 1 bode c) nariadenia o DPH sa týka aj tovarov a služieb určených „na iné súkromné účely zamestnancov [podnikateľa]“ a na vyplácanie mzdy v naturáliách. Toto obmedzenie nie je ako celok dostatočne určité a je príliš všeobecné, pretože sa režim vzťahuje na všetky tovary určené na súkromné účely. Napriek tomu uvedené ustanovenie však presnejšie vymedzuje niektoré kategórie tovarov a služieb, konkrétne pre tovary a služby poskytnuté zamestnancom podnikateľa ako osobný dopravný prostriedok.

- 24 V tejto súvislosti Hoge Raad der Nederlanden preto rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa článok 11 ods. 4 druhej smernice a článok 17 ods. 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý chcel využiť v týchto článkoch stanovenú možnosť (trvať na vylúčení) odpočítania niektorých kategórií výdavkov zodpovedajúcich výrazu „poskytnúť osobný dopravný prostriedok“, splnil podmienku označenia kategórie dostatočne vymedzených tovarov a služieb?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je podľa článku 6 ods. 2 a článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice prípustné také vnútroštátne zákonné ustanovenie, aké

je dotknuté v prejednávanej veci, ktoré bolo prijaté pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice a podľa ktorého zdaniteľná osoba nemôže odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú pri nadobudnutí určitých predmetov a využití určitých služieb, ktoré sa používajú čiastočne na účely podnikania a čiastočne na súkromné účely, v plnej výške, ale len v pomere, v akom možno daň z pridanej hodnoty pripísať použitiu na účely podnikania?“

Vec C-33/09

- ²⁵ V máji 2005 spoločnosť Oracle odplatne poskytovala svojim zamestnancov jedlá a nápoje. Okrem toho objednala služby diskotekára na oslavu svojich zamestnancov a nechala zabezpečiť vyhľadanie ubytovania pre jedného zo svojich zamestnancov. Uvedená spoločnosť tiež darovala ako obchodný darček predplatné na golf osobám, ktoré neboli zamestnancami podniku. Niektorým svojim zamestnancom dala táto spoločnosť za poplatok k dispozícii motorové vozidlá, ktorých bola buď vlastníkom, alebo ich mala v leasingu.
- ²⁶ V daňovom priznaní DPH za mesiac máj 2005 spoločnosť Oracle uviedla ako neodp-
čítateľnú položku DPH 62 127 eur, pričom celková výška tejto dane, ktorú odviedla za
ten istý mesiac predstavovala 9 768 326 eur.
- ²⁷ Uvedená čiastka 62 127 eur pozostávala z týchto položiek:

— leasing motorových vozidiel

— bez príspevku zamestnanca	8 480 eur
— s príspevkom zamestnanca	41 520 eur
— vlastné motorové vozidlá	306 eur
— mobilné telefóny	6 358 eur
— stravovacie služby	3 977 eur
— zábava	850 eur
— ubytovanie	380 eur
— obchodné dary	256 eur.

²⁸ Spoločnosť Oracle podala sťažnosť, v ktorej uviedla, že v skutočnosti má právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa týchto výdavkov.

- 29 Inspecteur zamietol túto sťažnosť ako nedôvodnú.
- 30 Spoločnosť Oracle podala žalobu proti tomuto rozhodnutiu na Rechtbank te Haarlem (súd v Haarleme).
- 31 Tento súd rozhodol, že Inspecteur nesprávne odmietol odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ ide o výdavky za mobilné telefóny, realitné sprostredkovanie a predplatné na golf, pretože nezodpovedajú dostatočne vymedzeným obmedzeniam odpočítania. Na druhej strane podľa uvedeného súdu ostatné kategórie neodpočítateľných výdavkov boli dostatočne vymedzené, a preto Inspecteur správne odmietol odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za predmetné položky.
- 32 Spoločnosť Oracle a zároveň aj Inspecteur podali odvolanie proti tomuto rozsudku na Gerechtshof Amsterdam.
- 33 Pred týmto súdnym orgánom spoločnosť Oracle tvrdila najmä to, že príslušné ustanovenia holandskej právnej úpravy vylučujúce alebo obmedzujúce právo na odpočítanie DPH zaťažujúcej poskytovanie predmetných tovarov a služieb nie sú v súlade s článkom 11 ods. 4 druhej smernice a s článkom 6 ods. 2 a 6 šiestej smernice. Inspecteur uviedol, že odmietnutie odpočítania DPH zaplatenej na vstupe vychádza z ustanovenia zavedeného Holandskom pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice a je

v súlade so stále aplikovateľnou možnosťou, ktorú členským štátom ponúka jej článok 17 ods. 6.

³⁴ Za týchto podmienok Gerechts Hof Amsterdam rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 11 ods. 4 druhej smernice a článok 17 ods. 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý chcel využiť v týchto článkoch stanovenú možnosť vylúčiť (trvať na vylúčení) odpočítanie niektorých kategórií výdavkov zodpovedajúcich [týmto] výrazom:

- ‚poskytovanie jedál a nápojov zamestnancom podnikateľa‘,
- ‚obchodné darčeky alebo iné dary osobám, ktoré nemajú nárok na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane, ktorá im je alebo bude vyúčtovaná‘,
- ‚poskytovanie ubytovania zamestnancom podnikateľa‘,

— ‚ponuka rekreačných aktivít zamestnancom podnikateľa‘,

spĺňajú podmienku, ktorá mu ukladá povinnosť označiť kategóriu dostatočne vymedzených tovarov a služieb?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku pre jednu z citovaných kategórií je podľa článku 6 ods. 2 a článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice prípustné také vnútroštátne zákonné ustanovenie, ako je sporné ustanovenie, ktoré bolo prijaté pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice a podľa ktorého zdaniteľná osoba nemôže v plnej výške odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí určitých tovarov a pri využití určitých služieb, pretože bola za ne účtovaná odmena podliehajúca DPH, ale len do výšky dane splatnej za toto plnenie?

3. Ak je splnená podmienka ukladajúca zákonodarcovi povinnosť označiť kategórie dostatočne vymedzených tovarov a služieb vo vzťahu k ‚poskytovaniu jedál a nápojov‘, zakazuje článok 17 ods. 6 šiestej smernice zákonodarcovi zmeniť vylúčenie odpočítania tak, že v zásade sa obmedzí jeho rozsah, pričom nie je možné vylúčiť, že v jednotlivom prípade a v danom zdaňovacom období rozšíri rozsah tohto vylúčenia vzhľadom na paušálnu povahu zmeneného režimu?“

³⁵ Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 17. júna 2009 boli veci C-538/08 a C-33/09 spojené na účely ústnej časti konania a rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke položenej v obidvoch veciach

- ³⁶ Prostredníctvom týchto otázok chcú vnútroštátne súdy v podstate zistiť, či článok 11 ods. 4 druhej smernice a článok 17 ods. 6 šiestej smernice umožňujú členskému štátu vylúčiť z práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe určité tovary a služby vymedzené vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá bola aplikovateľná v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice.
- ³⁷ Na účely odpovede na tieto otázky je potrebné najskôr pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH upravené v článku 6 ods. 2 šiestej smernice ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a v zásade ju nemožno obmedziť (pozri rozsudky z 21. marca 2000, *Gabalfrisa a i.*, C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43; z 8. januára 2002, *Metropol a Stadler*, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 42, ako aj z 26. mája 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 33).
- ³⁸ Zásada práva na odpočítanie DPH je však zmiernená odchýlnym ustanovením uvedeným v článku 17 ods. 6 šiestej smernice a osobitne v druhom pododseku toho istého odseku. Členské štáty sú totiž oprávnené zachovať svoju právnu úpravu v oblasti vylúčenia práva na odpočítanie existujúcu ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice až dovtedy, kým Rada neprijme ustanovenia upravené v tomto článku (pozri rozsudky zo 14. júna 2001, *Komisia/Francúzsko*, C-345/99, Zb. s. I-4493, bod 19, ako aj z 11. decembra 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, C-371/07, Zb. s. I-9549, bod 28).

- ³⁹ Keďže žiaden z návrhov, ktoré Komisia predložila Rade na základe článku 17 ods. 6 prvého odseku šiestej smernice, Rada neprijala, členské štáty sú oprávnené zachovať svoje existujúce právne predpisy týkajúce sa výnimiek z práva na odpočítanie DPH až dovtedy, kým zákonodarca Únie nestanoví spoločný režim výnimiek a neuskutoční tak postupné zosúladenie vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH. Právo Únie teda do dnešného dňa neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by vymenovávalo výdavky vylúčené z práva na odpočítanie DPH (pozri rozsudky z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 23, a Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 29).
- ⁴⁰ Napriek tomu Súdny dvor rozhodol, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice predpokladá, že vylúčenia, ktoré si môžu členské štáty zachovať podľa tohto ustanovenia, sú legálne podľa druhej smernice, ktorá prechádzala šiestej smernici (pozri rozsudok z 5. októbra 1999, Royscot a i., C-305/97, Zb. s. I-6671, bod 21).
- ⁴¹ Článok 11 druhej smernice, zavádzajúc vo svojom odseku 1 právo na odpočítanie, stanovil vo svojom odseku 4, že členské štáty môžu vylúčiť z režimu odpočítania určité tovary a služby, najmä také, ktoré môžu byť výlučne alebo čiastočne používané na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov.
- ⁴² Toto posledné uvedené ustanovenie teda neudelilo členským štátom absolútnu diskrečnú právomoc vylúčiť všetky alebo takmer všetky tovary a služby z režimu práva na odpočítanie a pozbaviť tak režim zavedený článkom 11 ods. 1 druhej smernice jeho podstaty (pozri rozsudok Royscot a i., už citovaný, bod 24).

- 43 Vzhľadom na doslovný výklad, ktorý mu ako ustanoveniu o odchýlke prislúcha, článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice nemožno vykladať tak, že členskému štátu umožňuje zachovať obmedzenie práva na odpočítanie DPH, ktoré možno uplatniť všeobecne na akékoľvek výdavky spojené s nadobudnutím tovaru, bez ohľadu na ich povahu alebo predmet (pozri rozsudok z 23. apríla 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Zb. s. I-3459, bod 28).
- 44 Z vyššie uvedeného vyplýva, že možnosť priznaná členským štátom článkom 17 ods. 6 druhým pododsekem šiestej smernice predpokladá, že členské štáty dostatočne spresnia povahu alebo predmet tovarov a služieb, pre ktoré je právo na odpočítanie vylúčené, aby zabezpečili, že táto možnosť nebude slúžiť na stanovenie všeobecného vylúčenia z tohto režimu (pozri v tomto zmysle rozsudok PARAT Automotive Cabrio, už citovaný, bod 29).
- 45 Preto je potrebné preskúmať, či také kategórie výdavkov vylúčených z práva na odpočítanie, ako sú výdavky uvedené v sporných vnútroštátnych ustanoveniach vo veci samej, sú dostatočne presne vymedzené.
- 46 V prvom rade, pokiaľ ide o také výdavky, aké sú predmetom prvej otázky vo veci C-538/08, teda výdavky patriace pod jednu z operácií uvedených v článku 1 ods. 1 písm. c) nariadenia o DPH, v danej veci tovary alebo služby používané podnikateľom s cieľom poskytnúť svojim zamestnancom „osobný dopravný prostriedok“, je potrebné uviesť, že osobitná kategória operácií sa týka tovarov a služieb používaných na poskytnutie osobného dopravného prostriedku a tiež na poskytnutie dopravného prostriedku zamestnancom zdaniteľnej osoby na ich prepravu z miesta ich bydliska do miesta ich zamestnania.

- 47 Osobitné vlastnosti takýchto operácií musia dostatočne presne vymedzovať povahu alebo predmet tovarov alebo služieb, ktorých sa týkajú, v súvislosti s požiadavkami stanovenými judikatúrou, pokiaľ ide o odchylný režim upravený článkom 17 ods. 6 šiestej smernice.
- 48 Po druhé treba posúdiť, či také výdavky, aké sú predmetom prvej otázky vo veci C-33/09, sa môžu tiež považovať za zodpovedajúce uvedeným požiadavkám.
- 49 V danej veci ide o poskytovanie „jedál“ a „nápojov“ zamestnancom podnikateľa, poskytovanie „ubytovania“ jeho zamestnancom, poskytnutie za určitých podmienok „obchodných darčiekov“ alebo „iných darov“ a tiež možnosť uvedených zamestnancov zúčastniť sa „športových aktivít a rekreácie“.
- 50 Pokiaľ ide o také kategórie výdavkov, ako sú výdavky na poskytnutie jedál, nápojov a ubytovania, musia sa považovať za dostatočne vymedzené vzhľadom na požiadavky stanovené vyššie uvedenou judikatúrou.
- 51 Ako spresňuje *Gerechtshof Amsterdam* kategória „jedlá“ a „nápoje“ sa týka potravín a tiež tovarov a služieb používaných pri ich výrobe a príprave. Druhá kategória výdavkov, tá ktorá sa týka poskytnutia ubytovania, zahŕňa, tak ako uvádza uvedený súd poskytnutie ubytovania zamestnancom podnikateľa a náklady spojené s využitím realitných alebo sprostredkovateľských služieb na zabezpečenie tohto ubytovania.

- 52 Pokiaľ ide o také kategórie výdavkov, ako sú výdavky spojené s „možnosťou zúčastniť sa športových aktivít a rekreácie“ a výdavky týkajúce sa „obchodných darčiekov“ alebo „iných darov“, tieto sa majú rovnako považovať za dostatočne vymedzené vzhľadom na vyššie uvedené požiadavky.
- 53 Kategória „obchodných darčiekov“ je spresnená v článku 1 ods. 2 nariadenia o DPH, podľa ktorého sa pod „obchodnými darčekom“ alebo „inými darmi“ chápu „služby dodané podnikateľom v rámci jeho obchodných vzťahov alebo na základe jeho štedrosti voči iným“.
- 54 Rovnako kategória „ponuka rekreačných aktivít zamestnancom podnikateľa“ je obmedzená na niektoré tovary a služby. Tieto tovary a služby možno identifikovať vzhľadom na bežnú prax podnikov, pokiaľ ide o motivačné nástroje pre zamestnancov.
- 55 Tento výklad okrem iného potvrdzuje druhá veta prvého pododseku článku 17 ods. 6 šiestej smernice, podľa ktorej v rámci legislatívnej činnosti Rady v tejto oblasti sú v každom prípade z práva na odpočítanie vylúčené výdavky, ktoré nie sú prísne podnikateľskej povahy, ako sú výdavky na luxus, zábavu alebo reprezentáciu.
- 56 V dôsledku toho sa majú všetky kategórie vyššie preskúmaných výdavkov považovať za zlučiteľné s odchýlnym režimom stanoveným článkom 17 ods. 6 šiestej smernice.

- 57 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na prvú otázku položenú v oboch veciach odpovedať tak, že článok 11 ods. 4 druhej smernice a článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia daňovej právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje z odpočítania DPH kategóriu výdavkov týkajúcu sa jednak poskytnutia „osobného dopravného prostriedku“, „jedál“, „nápojov“, „ubytovania“ a „ponuky rekreácie“ zamestnancom zdaniteľnej osoby a jednak poskytnutia „obchodných darčiekov“ alebo „iných darov“.

O druhej otázke položenej v obidvoch veciach

- 58 Keďže na prvú otázku položenú v oboch veciach sa odpovedalo kladne, treba v oboch veciach totožným spôsobom preskúmať, či článok 6 ods. 2 a článok 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá bola prijatá pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice a ktorá stanovuje, že zdaniteľná osoba nemôže odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí tovarov a služieb patriacich do jednej z predmetných kategórií v konaní vo veci samej, ktoré sa používajú čiastočne na účely podnikania a čiastočne na súkromné účely v plnej výške, ale len v pomere, v akom sa používajú na podnikateľské účely.
- 59 Na účely odpovede na túto otázku je potrebné uviesť, že vzhľadom na rozsah možnosti, ktorú článok 17 ods. 6 šiestej smernice priznáva členským štátom, tieto členské štáty sú oprávnené ponechať si všetky vylúčenia práva na odpočítanie týkajúce sa dostatočne presných kategórií výdavkov, pričom ale môžu tiež stanoviť obmedzenie rozsahu vylúčenia práva na odpočítanie, pokiaľ ide o takéto kategórie výdavkov.

60 Takáto právna úprava je v súlade s cieľom sledovaným šiestou smernicou, ktorý sa odráža najmä v jej článku 17 ods. 2.

61 Na druhú otázku položenú v obidvoch veciach je potrebné odpovedať tak, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá bola prijatá pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice a ktorá stanovuje, že zdaniteľná osoba nemôže odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí tovarov a služieb patriacich do jednej z predmetných kategórií v konaní vo veci samej, ktoré sa používajú čiastočne na účely podnikania a čiastočne na súkromné účely v plnej výške, ale len v pomere, v akom sa používajú na podnikateľské účely.

O tretej otázke položenej vo veci C-33/09

62 Keďže sa na prvú otázku vo veci C-33/09, pokiaľ ide o kategóriu tovarov a služieb súvisiacich s „poskytnutím jedál a nápojov“ odpovedalo kladne, je potrebné preskúmať tretiu prejudiciálnu otázku položenú v tejto veci.

63 Svojou poslednou otázkou sa Gerechtshof Amsterdam pýta, či článok 17 ods. 6 šiestej smernice bráni tomu, aby členský štát po nadobudnutí účinnosti uvedenej smernice vykonal zmenu vylúčenia práva na odpočítanie, ktorá má v zásade obmedziť rozsah vylúčenia, pričom ale nie je možné vylúčiť, že rozsah obmedzenia bude v jednotlivom prípade a v určitom zdaňovacom období rozšírený z dôvodu paušálnej povahy zmeneného režimu.

- ⁶⁴ Na účely odpovede na túto otázku je potrebné na úvod uviesť, že sa týka len konkrétnej situácie čiastočného vylúčenia práva na odpočítanie kategórie výdavkov týkajúcej sa „poskytnutia jedál a nápojov [zamestnancom podnikateľa]“ upravenej v článku 1 ods. 1 písm. c) nariadenia o DPH.
- ⁶⁵ V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že nariadenie o DPH bolo zmenené, pokiaľ ide o túto kategóriu výdavkov po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice.
- ⁶⁶ Ako uviedol Gerechthshof Amsterdam, zmena právnej úpravy mala za následok zúženie rozsahu vylúčenia práva na odpočítanie uvedenej kategórie výdavkov.
- ⁶⁷ Pokiaľ ide o súlad takejto zmeny právnej úpravy s článkom 17 ods. 6 šiestej smernice, Súdny dvor rozhodol, že ak členský štát po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice zmení pôsobnosť existujúcich vylúčení tak, že ho zúži, čím priblíži svoju právnu úpravu cieľu tejto smernice, je opodstatnené tvrdiť, že táto právna úprava je krytá odchýlkou upravenou v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice a neporušuje článok 17 ods. 2 tejto smernice (pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22; Metropol a Stadler, už citovaný, bod 45, ako aj Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 32).
- ⁶⁸ Pokiaľ ide o možnosť, ktorú uvádza Gerechthshof Amsterdam, ale ktorá nepochybne nie je relevantná v konaní vo veci samej, že vo výnimočnom prípade zmenený

paušálny režim čiastočného vylúčenia práva na odpočítanie zavedený po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice môže viesť z dôvodu osobitných spôsobov výkonu nového režimu k nepriaznivejšiemu výsledku, než aký existoval v predchádzajúcom režime, je potrebné uviesť, že táto okolnosť nespochybňuje výkladovú zásadu vyjadrenú vo vyššie uvedenej judikatúre.

⁶⁹ Ako to Gerechtshof Amsterdam spresnil, taká situácia by mohla nastať len v prípade, ak by zdaniteľná osoba ponúkala jedlá a nápoje svojim zamestnancom bez toho, aby prispievala na ich prípravu alebo umožňovala ich konzumáciu, pričom by prekročila určitú maximálnu výšku na zamestnanca v tom istom účtovnom období.

⁷⁰ Ako to uviedol generálny advokát v bode 86 svojich návrhov, samotná možnosť, že takýto nepriaznivý účinok nastane, nemôže viesť k tomu, aby sa takáto zmena právnej úpravy, ku ktorej došlo po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice, považovala za zmenu, ktorá je v rozpore s jej článkom 17 ods. 6, pokiaľ táto zmena je vo všeobecnosti výhodná pre zdaniteľné osoby oproti predchádzajúcemu režimu. Za týchto podmienok by existencia, pokiaľ by sa aj zistila, takého izolovaného alebo výnimočného prípadu neovplyvnila zásadu, podľa ktorej zmena vnútroštátnej právnej úpravy prijatá po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice zúžila pôsobnosť vylúčení skôr existujúceho práva na odpočítanie.

⁷¹ V dôsledku toho sa článok 17 ods. 6 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát po nadobudnutí účinnosti tejto smernice vykonal zmenu vylúčenia práva na odpočítanie, ktorá má v zásade obmedziť rozsah vylúčenia, pričom ale nie je možné vylúčiť, že rozsah obmedzenia bude v jednotlivom prípade

a v určitom zdaňovacom období rozšírený z dôvodu paušálnej povahy zmeneného režimu.

O trovách

- ⁷² Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 11 ods. 4 druhej smernice 67/228/EHS Rady z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty a článok 17 ods. 6 šiestej smernice 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia daňovej právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje z odpočítania dane z pridanej hodnoty kategóriu výdavkov týkajúcu sa jednak poskytnutia „osobného dopravného prostriedku“, „jedál“, „nápojov“, „ubytovania“ a „ponuky rekreácie“ zamestnancom zdaniteľnej osoby a jednak poskytnutia „obchodných darčiekov“ alebo „iných darov“.

2. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá bola prijatá pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice a ktorá stanovuje, že zdaniteľná osoba nemôže odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú pri nadobudnutí tovarov a služieb patriacich do jednej z predmetných kategórií v konaní vo veci samej, ktoré sa používajú čiastočne na účely podnikania a čiastočne na súkromné účely v plnej výške, ale len v pomere, v akom sa používajú na podnikateľské účely.

3. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát po nadobudnutí účinnosti tejto smernice vykonal zmenu vylúčenia práva na odpočítanie, ktorá má v zásade obmedziť rozsah vylúčenia, pričom ale nie je možné vylúčiť, že rozsah obmedzenia bude v jednotlivom prípade a v určitom zdaňovacom období rozšírený z dôvodu paušálnej povahy zmeneného režimu.

Podpisy