

Vec C-405/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

24. máj 2019

Vnútroštátny súd:

Hof van Cassatie

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

26. apríl 2019

Navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti:

Vos Aannemingen BVBA

Odporca v konaní o kasačnej sťažnosti:

Belgische Staat

Predmet konania vo veci samej

Kasačná sťažnosť sa týka sporu medzi spoločnosťou Vos Aannemingen BVBA (navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti) a finančnou správou (belgický štát, odporca v konaní o kasačnej sťažnosti) vo veci odpočítateľnosti dane z pridanej hodnoty v súvislosti s reklamnými a administratívnymi nákladmi, ako aj makléorskými poplatkami. Smeruje proti rozsudku Hof van beroep Gent (Odvolací súd Gent, Belgicko), ktorým sa vyhovel odvolaniu odporcu v konaní o kasačnej sťažnosti a rozhodlo, že pôvodná žaloba navrhovateľky v konaní o kasačnej sťažnosti je len čiastočne dôvodná, konkrétne len pokiaľ ide o vrátenie uloženej administratívnej pokuty. V prvom stupni bol navrhovateľke v konaní o kasačnej sťažnosti priznaný aj nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty vo výške 92 313,99 eura, ktorú zaplatila, spolu s úrokmi.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ týkajúci sa výkladu článku 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 17 smernice 77/388/EHS vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že z výdavkov má prospech aj tretia osoba – ako je to v prípade, keď promotér pri predaji bytov znáša reklamné a administratívne náklady, ako aj maklérske poplatky, z ktorých majú prospech aj vlastníci pozemkov – nebráni možnosti v plnej výške odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorá pripadá na tieto náklady, pokiaľ sa určí, že medzi týmito výdavkami a hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby existuje priama a bezprostredná súvislosť a výhoda pre tretiu osobu je doplnková vo vzťahu k potrebám podniku zdaniteľnej osoby?
2. Platí táto zásada aj vtedy, keď nejde o „všeobecné“ náklady, ale o náklady, ktoré zodpovedajú celkom konkrétnym plneniam na výstupe, ktoré podliehajú alebo nepodliehajú dani z pridanej hodnoty, tak ako v tomto prípade jednak predaju bytov a jednak pozemkov na druhej strane?
3. Má skutočnosť, že zdaniteľná osoba má možnosť, resp. právo sčasti vyúčtovať uvedené výdavky tretej osobe, ktorá z nich má prospech, ale to neurobí, vplyv na otázku týkajúcu sa odpočítateľnosti dane z pridanej hodnoty pripadajúcej na tieto výdavky?

Uvádzané predpisy práva Únie

Článok 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica 77/388/EHS“)

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

Článok 149 Grondwet (ústava)

Články 1319, 1320 a 1322 Burgerlijk Wetboek (občiansky zákonník)

Článok 19 ods. 1 a 2, článok 1068 ods. 1 a článok 1138 bod 3 Gerechdelijk Wetboek (súdny poriadok)

Článok 45 ods. 1 Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon z 3. júla 1969, ktorým sa ustanovuje zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“)

Článok 1 ods. 2 Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kráľovské nariadenie č. 3 z 10. decembra 1969 o pravidlách odpočtu dane z pridanej hodnoty) v znení pred novelizáciou vykonanou prostredníctvom Koninklijk Besluit (kráľovské nariadenie) z 24. januára 2015.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Jediná hospodárska činnosť navrhovateľky v konaní o kasačnej sťažnosti spočíva vo výstavbe a predaji bytových domov. Navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti stavia byty na pozemkoch, ktoré patria tretím osobám, a následne ponúka tieto byty na predaj. V tejto súvislosti jej vznikajú reklamné a administratívne náklady a platí poplatky maklérom. V listine o predaji bytu vystupuje navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti ako predávajúca budovy, zatiaľ čo vlastník pozemku vystupuje ako predávajúci pozemku.
- 2 Navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti si v celom rozsahu odpočítala daň z pridanej hodnoty pripadajúcu na reklamné a administratívne náklady, ako aj maklérske poplatky.
- 3 Po kontrole dospela finančná správa k názoru, že – pokiaľ ide o obdobie od 1. januára 1999 do 30. septembra 2001 – daň z pridanej hodnoty možno odpočítať len v rozsahu, v akom sa vzťahuje na predaj budov, ale nie v rozsahu, v akom sa vzťahuje na predaj pozemkov. Podľa finančnej správy existuje právo na odpočet len vo výške percentuálnej sadzby, ktorá sa určí zlomkom, ktorého čitateľom je cena budovy a menovateľom je cena budovy plus cena pozemku.

- 4 Finančná správa vydala platobný rozkaz, na základe ktorého navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti s výhradou všetkých práv zaplatila daň z pridanej hodnoty vo výške 92 313,99 eura spolu s úrokmi a pokutami.
- 5 Následne podala navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti námietku proti tomuto platobnému rozkazu a domáhala sa vrátenia zaplatených súm.

Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Súd prvého stupňa Oost-Vlaanderen, oddelenie Gent, Belgicko) rozsudkom z 21. marca 2016 vyhovel žalobe navrhovateľky v konaní o kasačnej sťažnosti. Tento súd v tejto súvislosti v podstate uviedol, že predaj budovy a pozemku tvorí jedno a to isté dodanie, takže treba vychádzať z toho, že reklama a maklérske služby, za ktoré zaplatila navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti, sú ako celok súčasťou všeobecných nákladov na jej jedinú hospodársku činnosť. Ďalej tento súd uviedol, že skutočnosť, že vlastník pozemku môže získať výhodu z nákladov na reklamu a maklérske poplatky, treba považovať za doplnkovú vo vzťahu k potrebám navrhovateľky v konaní o kasačnej sťažnosti.

- 6 Finančná správa podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Hof van beroep Gent (Odvolací súd Gent, Belgicko). Tento súd rozsudkom z 28. novembra 2017 vyhovel uvedenému odvolaniu a rozhodol, že pôvodná žaloba navrhovateľky v konaní o kasačnej sťažnosti je len čiastočne dôvodná, konkrétne len pokiaľ ide o vrátenie uloženej administratívnej pokuty.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 7 Podľa názoru navrhovateľky v konaní o kasačnej sťažnosti reklamné a administratívne náklady, ako aj maklérske poplatky priamo a bezprostredne súvisia s výkonom jej hospodárskej činnosti, takže je opodstatnený úplný odpočet dane zaplatenej na vstupe.

Uvádza, že odvolací súd preto nemohol odoprieť právo na úplný odpočet dane zaplatenej na vstupe z týchto nákladov s odôvodnením, že nemožno prijať jej tvrdenie, že pre odpočet dane zaplatenej na vstupe stačí, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť s jej zdaniteľnými plneniami, že pritom nezohľadnila skutočnosť, že z právneho hľadiska je možné predať pozemok a budovu oddelene, a že síce existuje určitá súvislosť medzi predajom budov a predajom pozemkov, ale pritom nejde o uvedenú priamu a bezprostrednú súvislosť.

- 8 Navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti ďalej tvrdí, že zdaniteľná osoba v prípade, ak sa objektívne uskutoční určité plnenie na vstupe so zreteľom na neskorší výkon určitej alebo jej celej zdaniteľnej činnosti, môže vykonať odpočet dane zaplatenej na vstupe v plnom rozsahu, aj keď má z tohto plnenia prospech tretia osoba a táto osoba by za normálnych okolností musela uhradiť časť týchto nákladov, pokiaľ je osobná výhoda tejto tretej osoby vo vzťahu k potrebám podniku zdaniteľnej osoby doplnková.

Odvolačný súd sa podľa jej názoru nezaoberal jej tvrdením, že výhoda, ktorú nepriamo získajú vlastníci pozemkov, je vo vzťahu k potrebám jej podniku doplnková, takže tento súd tiež nemôže odôvodniť svoje rozhodnutie len tým, že navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti môže vyúčtovať časť nákladov vlastníkom pozemkov, pričom predmetné náklady by za normálnych okolností museli znášať títo vlastníci pozemkov.

- 9 Navrhovateľka v konaní o kasačnej sťažnosti napokon uvádza, že zdaniteľná osoba, ktorá v okamihu prijatia služby koná ako taká a používa túto službu na určité plnenia v súvislosti so svojimi hospodárskymi činnosťami, môže odpočítať daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za túto službu aj vtedy, keď nejde o všeobecné, ale o konkrétne náklady.

Odvolačný súd podľa jej názoru preto nemohol odoprieť odpočet celej dane zaplatenej na vstupe z uvedených nákladov s odôvodnením, že ide o náklady, ktoré vznikli pri predaji konkrétnych budov a pozemkov.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 10 Podľa článku 45 ods. 1 prvého pododseku zákona o dani z pridanej hodnoty, ktorým sa preberá článok 17 ods. 2 šiestej smernice 77/388/EHS, môže každá zdaniteľná osoba odpočítať od dane, ktorú má zaplatiť, daň vybratú z tovaru, ktorý jej bol dodaný, a zo služieb, ktoré jej boli poskytnuté, pokiaľ používa tento tovar a tieto služby na účely svojich zdaniteľných plnení.
- 11 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, zakladajúcimi právo na odpočet, je v zásade potrebná na priznanie práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe platiteľovi dane a na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet (pozri napr. rozsudok z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, bod 57).

Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri napr. rozsudok z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, bod 58).

- 12 Súdny dvor vo svojom rozsudku AES-3C z 18. júla 2013 (C-124/12) s odkazom na rozsudok Fillibeck zo 16. októbra 1996 (C-258/95) rozhodol, že šiesta smernica 77/388/EHS sa má vykladať v tom zmysle, že bezplatná preprava

zamestnancov medzi ich bydliskom a pracoviskom, ktorú zabezpečuje zamestnávateľ, v zásade slúži na súkromné účely zamestnancov a uskutočňuje sa teda na účely, ktoré nesúvisia s činnosťou podniku, takže daň z pridanej hodnoty vybratú z týchto prepravných služieb v zásade nemožno odpočítať. Ak je však na základe požiadaviek podniku v súvislosti s určitými skutočnosťami, akými sú náročnosť pri používaní iných vhodných dopravných prostriedkov a striedanie miest výkonu práce, vhodné, aby prepravu zamestnancov zabezpečoval zamestnávateľ, táto služba nemôže byť považovaná za službu poskytovanú na účely, ktoré nesúvisia s činnosťou podniku, takže daň z pridanej hodnoty pripadajúcu na tieto prepravné služby možno odpočítať (bod 29). Súdny dvor ďalej pripomenul, že skutočnosť, že zamestnanec požíva výhody služby, ktorú mu poskytol zamestnávateľ, ale ktorá sa vykonáva v záujme podniku, sa má považovať za doplnkovú vo vzťahu k potrebám podniku (bod 33).

- 13 Vo svojom rozsudku Iberdrola zo 14. septembra 2017 (C-132/16) Súdny dvor rozhodol, že článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorý sa zhoduje s článkom 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 77/388/EHS, sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za poskytnutie služieb spočívajúcich vo výstavbe alebo rekonštrukcii nehnuteľnosti, ktorej majiteľom je tretia osoba, ktorá nadobudne výsledok týchto poskytnutých služieb bezodplatne a využíva ich spolu so zdaniteľnou osobou na účely svojej hospodárskej činnosti, pokiaľ tieto služby nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na to, aby zdaniteľná osoba uskutočnila svoje zdaniteľné plnenia na výstupe, a pokiaľ sú náklady na ne zahrnuté do ceny týchto plnení.
- 14 Podľa názoru vnútroštátneho súdu sa tieto rozsudky síce týkajú aj prípadov, v ktorých má tretia osoba výhodu zo služby na vstupe, ale neumožňujú s istotou určiť, či je právny názor navrhovateľky v konaní o kasačnej sťažnosti v situácii, o akú ide v spore vo veci samej, správny a daň z pridanej hodnoty, ktorá sa vyberie z reklamných a administratívnych nákladov, ktoré zaplatila pri predaji bytov, ako aj z maklérskeho poplatku možno odpočítať v plnej výške aj vtedy, keď z týchto nákladov majú prospech aj vlastníci pozemkov a tieto náklady im mohli byť sčasti vyúčtované, pokiaľ sa určí, že výhoda pre tieto tretie osoby je vo vzťahu k potrebám podniku navrhovateľky v konaní o kasačnej sťažnosti doplnková.
- 15 Vnútroštátny súd preto považuje za potrebné položiť Súdnemu dvoru uvedené prejudiciálne otázky.