

Vec C-528/19

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

Dátum podania:

10. júl 2019

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

13. marec 2019

Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

F-AG

Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Finanzamt Y

Predmet konania vo veci samej

Posudzovanie opatrenia na výstavbu verejnej komunálnej cesty na účely DPH, Právo na odpočet dane, Dodanie tovaru za úhradu

Predmet a právny základ prejudiciálnej otázky

Výklad práva Únie, Článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Môže si zdaniteľná osoba v prípade okolností ako tých v konaní vo veci samej, v ktorom zdaniteľná osoba na základe poverenia mesta vykonáva stavebné opatrenia na komunálnej ceste a ktorá od iných zdaniteľných osôb získala plnenia na vybudovanie cesty zverenej obci, na tento účel podľa článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov o dani z obratu odpočítať daň?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Dochádza za okolností, ako v tých v konaní vo veci samej, v ktorom zdaniteľná osoba z poverenia mesta vykoná stavebné opatrenia na komunálnej ceste, k dodaniu tovaru za úhradu, pri ktorom je povolenie prevádzky kameňolomu protihodnotou za dodanie cesty?
3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku: Považuje sa za okolností ako tých v konaní vo veci samej, v ktorom zdaniteľná osoba z poverenia mesta vykoná stavebné opatrenia na komunálnej ceste, bezplatné odovzdanie cesty obci, ktorá sa poskytla na verejné užívanie podľa článku 5 ods. 6 smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov o dani z obratu za bezplatné dodanie tovaru, hoci odovzdanie slúži podnikateľským účelom, aby sa zabránilo nezdanenej konečnej spotrebe obce?

Uvádzané predpisy práva Únie

Šiesta smernica 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, najmä článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 5 ods. 6

Uvádzané predpisy vnútroštátneho práva

Umsatzsteuergesetz (ďalej len „UStG“, zákon o dani z obratu), najmä § 1, 3 a 15

Krátky opis skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „žalobkyňa“), akciová spoločnosť, je riadiacou holdingovou spoločnosťou. K jej dcérskym spoločnostiam patrí A-GmbH. Žalobkyňa a A-GmbH sú daňovo prepojené.
- 2 A-GmbH v spornom roku (2006) okrem iného prevádzkovala vápencový lom v X. Regierungspräsidium [vládne prezídium] Z rozhodnutím o povolení zo 16. februára 2001 povolilo spracovanie a prevádzku kameňolomu za podmienky vybudovania verejnej komunálnej cesty, ktorej vlastníkom je mesto X (ďalej len „mesto“).
- 3 Pre odvoz získaného vápenca bola výstavba dotknutej komunálnej cesty nevyhnutná. V súvislosti s povolovacím konaním preto právna predchodkyňa A-GmbH s mestom už 11. decembra 1997 uzatvorila zmluvu o výstavbe tejto cesty. V nej sa mesto zaviazalo k plánovaniu a výstavbe dotknutého úseku cesty. Mesto sa ďalej pri následnej existencii správneho aktu, ktorým sa cesta odovzdala do verejného užívania, zaviazalo právnej predchodkyňi A-GmbH vybudovanú cestu neobmedzene poskytnúť na odkrytie a prípadné rozširovanie kameňolomu. Právna predchodkyňa A-GmbH sa zaviazala, že bude znášať všetky náklady súvisiace s výstavbou úseku cesty. Zmluva mala platiť aj pre všetkých právnych nástupcov zmluvných strán. V pozmeňovacom rozhodnutí z 25. apríla 2005 k povolovaciemu rozhodnutiu zo 16. februára 2001 bolo stanovené, že povolenie stráca platnosť, ak výstavba dotknutej cesty nebude ukončená do 31. decembra 2006.
- 4 V roku 2006 A-GmbH poverila jej sesterskú spoločnosť B-GmbH, ktorá je rovnako daňovo prepojenou spoločnosťou žalobkyne, s výstavbou dotknutého úseku cesty podľa dohody s mestom. Výstavba bola dokončená v novembri 2006 a stavba bola v decembri 2006 skolaudovaná. Úsek cesty bol od decembra 2006 používaný nákladnou dopravou A-GmbH a v malom rozsahu [aj] osobnými automobilmi.
- 5 Kým žalobkyňa náklady A-GmbH na stavebné opatrenia v rámci daňových priznaní pre DPH za rok 2006 nezohľadnila, sumy DPH obsiahnuté v plneniach na vstupe B-GmbH v daňovom priznaní pre DPH za rok 2006 odpočítala ako DPH na vstupe.
- 6 Na základe daňovej kontroly zastáva žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (Finanzamt, ďalej len „finančný úrad“) názor, že žalobkyňa výstavbou cesty pre mesto poskytla bezplatné dodanie diela podľa § 3 ods. 1b prvej vety bodu 3 UStG, ktoré podlieha DPH. Medzi A-GmbH a B-GmbH neexistujú žiadne zdaniteľné vnútorné transakcie, keďže obe sú prepojenými spoločnosťami.
- 7 Finančný úrad 1. marca 2012 vydal zmenený výmer DPH za rok 2006.

- 8 Námiетка žalobkyne bola neúspešná.
- 9 Žalobe, ktorú podala žalobkyňa, Hessische Finanzgericht (hesenský finančný súd, Nemecko) (ďalej len „FG“) čiastočne vyhovel.
- 10 Žalobkyňa v odôvodnení svojho návrhu na začatie konania o opravnom prostriedku „Revision“ uvádza, že odpočet DPH na vstupe sa pri výklade § 15 ods. 1 UStG v súlade s právom Únie má priznať, keďže náklady na výstavbu cesty patria k celkovým nákladom jej podniku a ako také sú zložkami nákladov jej transakcií na výstupe, ktoré podliehajú DPH. Chýba aj bezplatné poskytnutie v zmysle § 3 ods. 1b prvej vety bodu 3 UStG.

Zhrnutie dôvodov predloženia prejudiciálnej otázky

- 11 Súlad posúdenia, ktoré vychádza z vnútroštátneho práva, s právom Únie, je v zmysle článku 267 ods. 3 ZFEÚ sporný z viacerých hľadísk.

Posúdenie podľa vnútroštátneho práva

- 12 Odpočet dane je podľa doterajšej judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) vylúčený, keďže žalobkyňa na uskutočnenie bezplatného dodania mestu dostala plnenia na vstupe, ktoré získala od B-GmbH.
- 13 Obchodník je oprávnený odpočítať daň, ak dostáva plnenia na vstupe na účely jeho podniku a tým pre jeho hospodársku činnosť. Podľa § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 UStG môže podnikateľ odpočítať daň, ktorá je podľa zákona splatná za plnenia, ktoré mu poskytol iný podnikateľ na účely jeho podnikania. Odpočet dane je podľa § 15 ods. 2 prvej vety bodu 1 UStG vylúčený v prípade plnení, ktoré podnikateľ používa na účely transakcií oslobodených od dane.
- 14 Podľa stálej judikatúry Súdneho dvora a Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) musí existovať priama a bezprostredná súvislosť medzi určitou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočet dane, aby bola zdaniteľná osoba oprávnená daň odpočítať a mohol sa určiť rozsah tohto práva (pozri napríklad rozsudky Súdneho dvora Európskej únie z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57, z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 27, z 22. októbra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 27; zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28).
- 15 Právo na odpočet je však prípustné na prospech zdaniteľnej osoby, aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami 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 (stála judikatúra, v tejto súvislosti pozri rozsudky SKF, EU:C:2009:665, bod 58 a citovanú judikatúru; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, bod 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, bod 29, zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 27).

- 16 Podnikateľ je teda oprávnený odpočítať daň, pokiaľ zamýšľa použiť plnenia pre svoj podnik (§ 2 ods. 1 UStG, článok 4 smernice 77/388/EHS) a tým pre svoje hospodárske činnosti na poskytovanie plnení za úhradu (hospodárske činnosti) (rozsudok z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, prvý bod výroku). Oprávnenie na odpočet dane však neexistuje, pokiaľ podnikateľ pri prijímaní plnení zamýšľa [ich] použitie pre bezplatnú transakciu a tým pre nehospodársku činnosť, ktorá nespadá do rozsahu pôsobnosti DPH (pozri rozsudky z 12 februára 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, bod 34; z 13. marca 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, body 36 a 37).
- 17 Podľa týchto zásad sporné plnenia B-GmbH na vstupe, ktoré sa v rámci daňovej prepojenosti pričítajú žalobkyni, neoprávňujú k odpočtu dane; keďže plnenia na vstupe boli prijímané s úmyslom, aby sa použili na nehospodársku činnosť (bezplatné plnenie mestu).
- 18 Pri stavebných opatreniach na ceste ide o poskytnutie tovaru. Ak podnikateľ – ako v spornom prípade – na cudzom pozemku za úhradu na základe zmluvy o sprístupnení uzatvorenej s mestom stavia príjazdové komunikácie, poskytuje obci dodanie diela (dodanie príjazdových komunikácií) v zmysle § 3 ods. 4 UStG.
- 19 K poskytnutiam navyše – podľa názoru Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) – došlo bezplatne. Zmluva o sprístupnení uzatvorená medzi právnou predchodkyňou A-GmbH a mestom nestanovuje pre obec zaplatenie úhrady. Pre fakt, že rozhodnutie Regierungspräsidium [vládne prezídium] o povolení je protihodnota za výstavbu cesty žalobkyňou, neexistujú žiadne dostatočné oporné body. Účelové odovzdanie predmetu so zvýhodnením, ktoré predpokladá § 3 ods. 1b prvá veta bod 3 UStG, vyplýva z toho, že mesto malo zabezpečiť právne vlastníctvo na stavebných opatreniach týkajúcich sa komunálnej cesty bez protihodnoty. Neexistujú oporné body pre to, že žalobkyňa si chcela vlastníctvo ponechať aspoň z ekonomického hľadiska alebo len užívacie práva ku komunálnej ceste, čo odporovalo predpokladu neskoršieho takéhoto poskytnutia.
- 20 Podľa vnútroštátneho práva by žalobkyňa teda nemala právo na odpočet dane.

Posúdenie podľa práva Únie

O prvej prejudiciálnej otázke

- 21 Z rozhodnutí Súdneho dvora vo veciach Sveda (EU:C:2015:712) a Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683), ako aj návrhov generálnej

advokátky Kokott zo 6. apríla 2017, C-132/16 (EU:C:2017:283) vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, vyplývajú pochybnosti, či posúdenie podľa vnútroštátneho práva je správne. Do úvahy by skôr mohol prichádzať odpočet dane žalobkyňou pre plnenia na vstupe.

- 22 Súdny dvor Európskej únie v týchto rozhodnutiach potvrdil odpočet dane za zhotovenie komunálnej cesty a čerpacej stanice, keďže náklady na dotknuté služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také rozhodujúcimi prvkami pri tvorbe ceny tovarov alebo služieb, ktoré dodáva alebo poskytuje. Súvislosť s bezplatnou službou v zmysle článku 26 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (smernica 2006/112/ES – v sporných rokoch ešte článok 6 ods. 2 smernice 77/388/EHS) pri tom neskúmal (rozsudok Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, bod 23 [35]), respektíve uviedol, že bezprostredné používanie investičného majetku bezodplatným spôsobom teda za takých okolností, o aké ide vo veci samej, nespochybňuje priamu a bezprostrednú súvislosť existujúcu medzi transakciami na vstupe a transakciami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, alebo so všetkými ekonomickými činnosťami zdaniteľnej osoby (rozsudok Sveda, EU:C:2015:712, bod 34). Nezdá sa preto, že bezplatné použitie odporuje odpočtu dane, hoci podľa názoru vnútroštátneho senátu pri tom ide o nehospodársku činnosť.

O druhej prejudiciálnej otázke

- 23 Okrem toho, ak vychádzame z toho, že právo žalobkyne na odpočet dane existuje, vnútroštátnemu senátu vzniká otázka, či sa má uskutočniť saldovanie daňovej povinnosti s pohľadávkou týkajúcou sa DPH z plnenia za úhradu alebo z bezplatného poskytnutia v zmysle článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS (teraz článok 16 smernice 2006/112/ES). Podľa vnútroštátneho procesného práva je to v rámci spornej veci potrebné preskúmať.
- 24 Z pohľadu práva Únie nie je celkom nesporné, či žalobkyňa mestu dodala cestu za úhradu.
- 25 Dodanie tovaru alebo poskytnutie služby „za úhradu“ podmieňuje existencia priamej súvislosti medzi dodávkou tovarov alebo poskytnutím služieb a protihodnotou skutočne prijatou zdaniteľnou osobou. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri najmä rozsudok z 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37, a z 22. novembra 2018, Meo Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39). Protihodnota môže pozostávať aj z dodania tovaru, avšak za predpokladu, že existuje priama súvislosť medzi poskytnutými službami a dodaním tovaru a hodnota dodania sa môže vyjadriť v peniazoch (pozri rozsudok z 10. januára 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, bod 35 a nasl.).

- 26 Senát sa síce podľa doterajšieho vnútroštátneho názoru prikláňa k tomu, aby sa vychádzalo z bezplatného dodania cesty pre mesto. [Síce] existuje dodanie tovaru[,] a[le] žiadne poskytnutie služieb, keďže žalobkyňa dispozičnú právomoc nad cestou poskytla mestu.
- 27 Avšak existencia bezplatného dodania za okolností ako tých v konaní vo veci samej, ktoré sa celkom podobajú tým vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, nie je z pohľadu práva Únie nesporná; keďže generálna advokátka Kokott v bode 50 jej návrhov vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) zastávala stanovisko, že podnik zriedkavo poskytne cudzej tretej osobe niečo, za čo mu táto tretia osoba nesľúbi adekvátnu výhodu. V spornej veci by to, v prípade uznania, bolo povolenie na spracovanie a prevádzku kameňolomu, ktoré Regierungspräsidium [vládne prezídium] vydalo len pod podmienkou, že žalobkyňa (právna predchodkyňa žalobkyne) postaví dotknutú cestu. Povolenie na ťažbu vápenca by bolo zrušené, ak by sa výstavba komunálnej cesty neukončila do 31. decembra 2006. Pri takomto posúdení – ako uvádza generálna advokátka Kokott – by išlo o odplatné plnenie, ktoré síce zakladá právo na odpočet dane, ale aj daňovú povinnosť vzhľadom na odplatnú sanáciu v rovnakej výške.

O tretej prejudiciálnej otázke

- 28 Ak naopak vychádzame z bezplatného plnenia, ako to doteraz predpokladal vnútroštátny senát, je naďalej sporné, či je toto bezplatné dodanie tovaru podľa článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS (teraz článok 16 smernice 2006/112/ES) zdaniteľným plnením.
- 29 Vnútroštátny senát to doteraz predpokladal. Skutočnosť, že dodanie sa uskutočnilo z podnikateľských dôvodov, podľa judikatúry Súdneho dvora neodporuje zdaneniu podľa článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS; keďže už z jeho znenia vyplýva, že smernica 77/388/EHS aplikáciu tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív zdaniteľnej osoby, ktorý bezplatne odovzdá ďalej, sa potom bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu, ak tento tovar oprávňoval na odpočet dane bez toho, aby bolo v zásade rozhodujúce, či sa takéto odovzdanie uskutočňuje na účely podnikania (pozri rozsudok z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, bod 22). Aj keď sa aplikácia vykonala na účely podnikania, musí sa považovať za zdaniteľné dodanie, pokiaľ nie sú vzorkami (rozsudok z 30. septembra 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, body 18 a 23) alebo sa týka darov nepatrnej hodnoty (pozri rozsudok Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, bod 23). Obe výnimky sú v tomto prípade očividne vylúčené.
- 30 Tomuto posúdeniu by však mohlo odporovať to, že komunálna cesta v meste sa nepoužíva na „súkromné účely“, ale (z dôvodu uvedenia do verejného užívania cesty) na verejnú cestnú dopravu (pozri v inej súvislosti návrhy generálnej advokátky Kokott vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments,

EU:C:2017:283, bod 51; rozsudok Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, bod 35 a nasl.).

- 31 Okrem toho je daňová povinnosť podľa článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS sporná aj preto, že v rámci Únie existuje odlišné súdne rozhodnutie: rakúsky Verwaltungsgerichtshof (Najvyšší správny súd, Rakúsko) v tejto súvislosti v porovnateľnom prípade odmietol zdaniteľnú fiškálnu a vlastnú spotrebu, keďže išlo o náklady na podnikateľské účely, ktoré by ako pomocná a vedľajšia obchodná činnosť patrili k plneniam v rámci podniku.
- 32 Na základe tohto v zásade odlišného názoru súdu iného členského štátu má senát podľa článku 267 ods. 3 ZFEÚ povinnosť predložiť otázky Súdnemu dvoru (pozri rozsudok z 5. júla 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, bod 64; pozri aj rozsudok z 15. septembra 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, bod 39).
- 33 Zdanenie bezplatného poskytnutia je sporné navyše aj preto, že spochybňuje zásadu neutrality DPH. Žalobkyňa je zaťažená DPH na nepriame náklady podniku. Dôvodom, ktorý sa uvádza pre úpravu v článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS (teraz článok 16 smernice 2006/112/ES), je zabrániť „nezdanenej konečnej spotrebe“ (pozri napríklad rozsudky EMI Group, EU:C:2010:559, bod 17, k článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS; zo 17. júla 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 23, k článku 16 smernice 2006/112/ES), pričom tento dôvod nie je v prípadoch ako predmetný spor nosný, keďže sporné výdavky sú započítané v cene bežných transakcií na výstupe.