

Vec C-207/23

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

29. marec 2023

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

22. november 2022

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

Finanzamt X

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

Y KG

[omissis] **BUNDESFINANZHOF (Spolkový finančný súd, Nemecko)**

UZNESENIE

vo veci

Finanzamt X

žalovaný, navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

proti

Y KG

žalobkyni, odporkyni v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ a navrhovateľke v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

[omissis]

pre daň z obratu za rok 2008

XI. senát

na základe ústneho pojednávania z 9. novembra 2022 na zasadnutí 22. novembra 2022 rozhodol:

V ý r o k

I. Súdnemu dvoru Európskej únie (SDEÚ) sa na výklad článkov 16 a 74 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (smernica o DPH) na prejudiciálne rozhodnutie predkladajú nasledujúce otázky:

1. Ide o „použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby ... [ako] bezodplatné poskytnutie tohto tovaru“ v zmysle článku 16 smernice o DPH, ak zdaniteľná osoba poskytuje teplo, ktoré je súčasťou majetku podniku bezodplatne inej zdaniteľnej osobe na jej ekonomickú činnosť (tu: poskytnutie tepla z blokovej tepelnej elektrárne dodávateľa elektriny poľnohospodárskemu podniku na vykurovanie špargľových polí)?

Záleží pritom na tom, či zdaniteľný príjemca používa teplo na účely, ktoré ho oprávňujú na odpočítanie dane?

2. Obmedzuje kritérium použitia (článok 16 smernice o DPH) režijnej ceny v zmysle článku 75 smernice o DPH tak, že pri jej výpočte sa zahrnú len náklady zaťažené odpočítaním dane?

3. Patria k režijnej cene len priame výrobné náklady alebo aj len nepriamo pripočítateľné náklady ako napríklad finančné náklady?

II. [omissis].

O d ô v o d n e n i e:

I.

- 1 Žalobkyňa, navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ a odporkyňa v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „žalobkyňa“) prevádzkuje zariadenie na výrobu bioplynu z biomasy. Vyrobený bioplyn bol v roku 2008 (sporný rok) použitý na decentralizovanú produkciu elektriny a tepla v pripojenej blokovej tepelnej elektrárni (ďalej len „elektrárň“) tak, že bol privádzaný k spaľovaciemu motoru, ktorý poháňa generátor.
- 2 Takto vyrobená elektrina bola prevažne napájaná do všeobecnej elektrickej rozvodnej siete a hradená prevádzkovateľom elektrickej rozvodnej siete.
- 3 Teplo, ktoré bolo rovnako vyrobené týmto procesom, sčasti slúžilo výrobnému procesu. Prevažnú časť tepla žalobkyňa v spornom roku prenechala zmluvou z 29. novembra 2007 obchodníkovi A „bezodplatne“ na vysušovanie dreva v kontajneroch a zmluvou z 29. júla 2008 B GbR (ďalej len „B“), ktorý teplom vyhrieval svoje špargľové polia. V oboch zmluvách je upravené, že výška odplaty je dohodnutá individuálne podľa ekonomickej situácie odberateľov tepla a nie je určená v zmluvách.
- 4 V spornom roku žalobkyňa za dodanie 6714247 kWh elektriny od prevádzkovateľa elektrickej rozvodnej siete popri takzvaných minimálnych výkupných cenách podľa § 8 ods. 1 Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz, EEG, zákon o obnoviteľnej energii) v znení zo 7. novembra 2006 (BGBl I 2006, 2550) dostala sumu zvýšenia podľa § 8 ods. 3 EEG (takzvaný bonus za kombinovanú výrobu elektriny) vo výške 1.054.337,85 eur, keďže v prípade elektriny, ktorú vyrobila, ide o elektrinu v zmysle § 3 ods. 4 Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz, KWKG, zákon o kombinovanej výrobe elektriny) v znení z 19. marca 2002 (BGBl I 2002, 1092). Aj bonus za kombinovanú výrobu elektriny vo výške 85.070,66 eur podľa daňového vyhlásenia žalobkyne žalovaný, navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (finančný úrad) zahrnul do vymeriavacieho základu zdaniteľných transakcií.
- 5 Keďže žalobkyňa odberateľom tepla neúčtovala žiadnu odplatu, audítor v rámci auditu vykonaného u žalobkyne vychádzal z bezodplatného použitia tepla A a B v zmysle § 3 ods. 1b prvej vety bodu 3 Umsatzsteuergesetz (UstG) (zákon o dani z obratu). Pre nedostatok nákupnej ceny za teplo vypočítal vymeriavací základ pre toto použitie podľa § 10 ods. 4 prvej vety bodu 1 UstG podľa režijnej ceny. Z celkových nákladov vo výške 1.104.453,35 eur, ktoré boli uvedené vo výkaze

ziskov a strát, podľa výpočtu audítora pripadlo na odovzdané teplo 384.791,55 eur (= 34,84 %), takže – vychádzajúc z tohto vymeriavacieho základu – v tejto súvislosti stanovil daň z obratu vo výške 73.110,29 eur.

- 6 Finančný úrad na základe záveru auditu vydal 17. novembra 2011 daňový výmer za rok 2008. Proti tomu podanú námietku zamietol rozhodnutím o námietke z 1. augusta 2012 ako nedôvodnú.
- 7 Svojou pôvodnou žalobou žalobkyňa okrem iného uvádzala, že bonus za kombinovanú výrobu elektriny je odplatom od tretej strany. Finanzgericht (finančný súd, Nemecko) žalobe žalobkyni na prvom stupni vyhovel. Na základe opravného prostriedku „Revision“ Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozsudkom z 31. mája 2017 – XI R 2/14 (BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024) rozsudok Finanzgericht (finančný súd) zrušil a vec vrátil späť na Finanzgericht (finančný súd). Takzvaný bonus za kombinovanú výrobu elektriny, ktorý žalobkyni zaplatil prevádzkovateľ elektrickej rozvodnej siete, nie je odplatom za „bezplatné“ odovzdávanie tepla žalobkyňou. V prípade úhrady prevádzkovateľa rozvodnej elektrickej siete ide skôr o odplatu za elektrinu, ktorú mu dodala žalobkyňa. Vec sa nenachádza v stave, aby bolo možné rozhodnúť, keďže nie je možné rozhodnúť, v akej výške sa musia zdať nepeňažné plnenia žalobkyne. To sa riadi podľa § 10 ods. 4 prvej vety bodu 1 UStG zásadami vyplývajúcimi z rozsudkov Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) z 12. decembra 2012 – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) a zo 16. novembra 2016 – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777). K tomu nevyhnutné zistenia si Finanzgericht (finančný súd) ešte musí zadovážiť.
- 8 Na druhom stupni sa žalobkyňa okrem iného s prihliadnutím na vymeriavací základ pre dodanie tepla bránila voči výpočtu finančného úradu, ktorý tieto plnenia určil podľa § 10 ods. 4 prvej vety bodu 1 UStG podľa režijnej ceny. Finanzgericht (finančný súd) žalobe na druhom stupni čiastočne vyhovel. Znížil stanovenú daň z obratu. Daň z obratu za nepeňažné plnenia sa podľa § 10 ods. 4 prvej vety bodu 1 UStG stanoví podľa obstarávacích nákladov, ktoré sa vypočítajú podľa takzvanej metódy trhovej hodnoty. Je potrebné vychádzať z trhovej hodnoty za elektrinu a teplo na konkrétnom mieste žalobkyne.
- 9 Opravným prostriedkom „Revision“ žalobkyňa a finančný úrad namietajú porušenie hmotného práva.

II.

- 10 [omissis]. [prerušenie konania, návrh na začatie prejudiciálneho konania]

11 1. Právny rámec

12 a) Právo Únie

- 13 **Článok 16 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH (smernica o DPH) upravuje:**

Použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná.

Použitie tovaru na obchodné účely ako vzorky alebo dary nízkej hodnoty sa však nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

14 Článok 74 smernice o DPH upravuje:

Ak zdaniteľná osoba používa alebo využíva tovar, ktorý je súčasťou majetku jej podniku, alebo ak si zdaniteľná osoba alebo v prípade ukončenia jej zdaniteľnej ekonomickej činnosti jej právny nástupca ponechajú tovar, ako je to uvedené v článkoch 16 a 18, základ dane tvorí kúpna cena daného tovaru alebo podobného tovaru alebo v prípade, že kúpna cena neexistuje, cena predstavujúca náklady určené v čase, keď došlo k použitiu, využitiu alebo ponechaniu tohto tovaru.

15 Článok 289 smernice o DPH upravuje:

Zdaniteľné osoby oslobodené od dane nemajú právo na odpočítanie DPH v súlade s článkami 167 až 171 a s článkami 173 až 177 a ani nesmú DPH uvádzať vo svojich faktúrach.

16 Článok 302 smernice o DPH upravuje:

Ak sa na poľnohospodára s paušálnou úpravou vzťahuje paušálna kompenzácia, nemá právo na odpočítanie dane za činnosti, ktoré podliehajú tejto paušálnej úprave.

17 b) Vnútroštátne právo

18 § 3 ods. 1b UStG ustanovuje:

Za dodávky za protihodnotu sa považujú:

1. použitie tovaru podnikateľom, ktorý je súčasťou jeho podniku, na iné ako podnikateľské účely;
2. bezodplatný prevod tovaru podnikateľom jeho zamestnancom na súkromné účely, s výnimkou malých darov;
3. každý iný bezodplatný prevod tovaru s výnimkou darov nízkej hodnoty a vzoriek na podnikateľské účely. Tovar alebo jeho súčasti musia umožniť úplné alebo čiastočné odpočítanie dane.

19 § 10 ods. 4 UStG ustanovuje:

Obrat sa stanoví

1. pri nadobudnutí predmetu v zmysle § 1a ods. 2 a § 3 ods. 1a, ako aj dodaní v zmysle § 3 ods. 1b podľa nákupnej ceny vrátane vedľajších nákladov za predmet alebo za podobný predmet alebo v prípade chýbajúcej nákupnej ceny podľa obstarávacích nákladov, vždy v čase plnenia;

...

20 § 8 EEG

1. Za elektrinu, ktorá sa získava v zariadeniach s výkonom až do 20 megawattov, ktoré využívajú výlučne biomasu v zmysle nariadenia vydaného podľa odseku 7, predstavuje odmena ...

3. Minimálne odmeny podľa odseku 1 prvej vety sa zvýšia vždy o 2,0 centy za kilowatthodinu, pokiaľ ide o elektrinu v zmysle § 3 ods. 4 Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz a prevádzkovateľovi elektrickej rozvodnej siete je predložený ... dostatočný dôkaz. Namiesto dôkazov podľa prvej vety sa pre sériovo vyrobené zariadenia na výrobu kombinovanej elektriny s výkonom do 2 megawattov môžu predložiť vhodné podklady výrobcu, z ktorých vyplýva termický a elektrický výkon, ako aj identifikačné číslo elektriny.

21 § 3 ods. 4 KWKG

4. Elektrina vyrábaná kombinovane je matematický produkt zariadenia na výrobu kombinovanej elektriny [pozostávajúci] z úžitkového tepla a identifikačného čísla elektriny. V prípade zariadení, ktoré nemajú úpravu na odvod odpadového tepla, je celková čistá výroba elektriny elektrinou vyrobenou kombinovane.

22 2. O prvej prejudiciálnej otázke

23 a) Predmet návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo vymedzení k iným situáciám

24 Prvá prejudiciálna otázka sa týka výkladu článku 16 smernice o DPH. Toto ustanovenie zodpovedá skoršej úprave v článku 5 ods. 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov o dani z obratu – spoločnom systéme pre daň z pridanej hodnoty, jednotnom základe jej stanovenia (smernica 77/388/EHS), takže senát vychádza z toho, že judikatúra Súdneho dvora Európskej únie vydaná k článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS sa má zohľadniť aj pri výklade článku 16 smernice o DPH.

25 Článok 16 prvá veta smernice o DPH dáva použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby v štyroch prípadoch na úroveň plnenia za protihodnotu. Tieto situácie je možné zhrnúť pod všeobecným pojmom použitie. Ide pritom o „použitie ... na osobnú spotrebu [situácia 1] alebo [použitie] na osobnú spotrebu jej zamestnancov [situácia 2] alebo bezodplatné poskytnutie

[situácia 3] alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely [situácia 4]“.

- 26 V spornom prípade žalobkyňa vybudovala zariadenie s právom na odpočítanie dane, ktoré vyrába elektrinu, ktorú žalobkyňa ako zdaniteľná osoba zdaniteľným spôsobom dodáva za protihodnotu . Aspoň na základe úplného priradenia podniku jej patrí plné právo na odpočítanie dane z nákladov na výstavbu a z prevádzkových nákladov. [omissis]
- 27 Naproti tomu je sporné, aké právne následky nastanú v súvislosti s teplom, ktoré je v zariadení vyrobené dodatočne. Toto teplo sa môže využiť rôzne. Zdaniteľná osoba, ktorá zdaniteľným spôsobom dodáva elektrinu za protihodnotu a pre zariadenie uplatnila úplné odpočítanie dane, môže teplo nepoužitým spôsobom nechať uniknúť (situácia A), používať ako fyzická osoba (živnostník), aby si vykurovala svoje obydlie (situácia B), odovzdať svojim zamestnancom na osobnú spotrebu (situácia C), ako inštitúcia verejného práva použiť na vlastné účely, ako napríklad vykurovanie úradných miestností, a tým na výkon verejnej moci uvedený v článku 13 ods. 1 pododseku 1 smernice o DPH (situácia D), bezodplatne odovzdať na súkromné účely obyvateľom v jej blízkosti (situácia E) alebo bezodplatne odovzdať inej zdaniteľnej osobe na jej ekonomickú činnosť, pričom aj v tomto prípade by sa mohlo rozlišovať, či príjemca tovar používa v rámci svojej ekonomickej činnosti, ktorá ho podľa článku 168 smernice o DPH alebo podľa článku 169 smernice o DPH oprávňuje na odpočítanie dane (situácia F).
- 28 Posúdenie väčšiny týchto prípadov z daňového hľadiska nie je problematické. V situácií A chýba použitie, takže článok 16 prvá veta smernice o DPH sa už preto neuplatní. V situáciách B a C sú naopak splnené podmienky článku 16 prvej vety prvej a druhej situácie smernice o DPH, ktoré v prípade úplného priradenia podniku nevedú k obmedzeniu odpočítania dane. V situácií D sa na základe rozsudku SDEÚ Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie z 12. februára 2009 – C-515/07 (EU:C:2009:88) odmieta predpoklad použitia na iné ako ekonomické účely podľa článku 16 prvej vety štvrtej situácie smernice o DPH, čo potom vedie k obmedzeniu odpočítania dane z nákladov na výstavbu a prevádzkových nákladov. Pre situáciu E Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) potvrdil skutkový stav bezodplatného poskytnutia podľa článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH s úplným odpočítaním dane, keďže tu inak dochádza k nezdanenej konečnej spotrebe [rozsudok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) z 25. novembra 2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, bod 18].
- 29 Sporné je naopak posúdenie v situácií F, ktorá zodpovedá spornej veci, ktorá sa má tu posúdiť. Vzniká otázka, či sa aj tu má potvrdiť použitie ako „bezodplatné poskytnutie“ v zmysle článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH.
- 30 **b) Doterajšia judikatúra SDEÚ k článku 16 smernice o DPH**

- 31 SDEÚ sa už v minulosti viackrát vyjadril k jednotlivým skutkovým podstatám článku 16 smernice o DPH (článok 5 ods. 6 smernice 77/288/EHS).
- 32 O použitie ide vtedy, ak ropná spoločnosť odovzdá tovary kupujúcemu pohonných hmôt za kupóny, ktoré kupujúci pohonných hmôt podľa kúpeného množstva získal za zaplatenie plnej konečnej predajnej ceny pohonných hmôt na čerpacej stanici v rámci reklamnej akcie (rozsudok SDEÚ Kuwait Petroleum z 27. apríla 1999 – C-48/97, EU:C:1999:203, druhá odpoveď k článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS). To sa týka aj použitia v podobe nepeňažných plnení podľa článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH, ako vyplýva z bodu 24 tohto rozsudku. SDEÚ pritom v bode 22 tohto rozsudku použitie odôvodnil najmä tým, že o použitie môže ísť aj v prípade následného odovzdania na podnikateľské účely.
- 33 V súvislosti so vzorkami v zmysle článku 16 druhej vety smernice o DPH – a pritom s prihliadnutím na článok 16 prvú vetu prvú a druhú situáciu – SDEÚ rozhodol, že sa zabezpečí rovnosť zaobchádzania medzi zdaniteľnou osobou, ktorá použije tovar pre svoju osobnú potrebu alebo pre potreby svojich zamestnancov, a konečným spotrebiteľom, ktorý si obstará tovar rovnakého druhu, a že zdanenie použitia slúži na to, aby sa zamedzilo nezdanenej konečnej spotrebe (SDEÚ, rozsudok EMI Group z 30. septembra 2010 – C-581/08, EU:C:2010:559, bod 17 a nasl. k článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS).
- 34 Nakoniec SDEÚ zamietol použitie, ak zdaniteľná osoba v rámci svojej ekonomickej činnosti uskutoční v prospech obce bezodplatné práce na výstavbu obecnej ulice, ktorú používa verejnosť, ako aj ona (SDEÚ, rozsudok Mitteldeutsche Hartstein-Industrie zo 16. septembra 2020 – C-528/19, EU:C:2020:712, tretia odpoveď k článku 5 ods. 6 smernice 77/388/EHS). S poukázaním na svoje rozsudky Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) a EMI Group (EU:C:2010:559) SDEÚ zamietol priradenie k iným účelom ako účelom podnikania (v zmysle článku 16 prvej vety štvrtej situácie smernice o DPH), keďže práce boli vykonané pre potreby zdaniteľnej osoby, čo však nevyklučuje použitie podľa iných kritérií (bod 64). Ďalej používanie vybudovanej cesty pre verejnú dopravu nebráni použitiu. Práce spočívajúce v rozšírení tejto cesty boli pritom vykonané na účely uspokojenia potrieb zdaniteľnej osoby tak, aby odolala premávke ťažkých nákladných vozidiel (bod 65). Nejde o nezdanenú konečnú spotrebu (bod 66), pričom SDEÚ k tomu odkazuje na „skutočné konečné využitie“, z ktorého vyplýva prednostné používanie zdaniteľnou osobou voči „nepodstatnému“ použitiu pre verejnú dopravu (body 67 a 37).
- 35 **c) Možná odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku**
- 36 **aa) Potvrdenie použitia v prípade doslovného výkladu**
- 37 Podľa znenia článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH sa v spornom prípade má potvrdiť nepeňažné plnenie. Žalobkyňa prostredníctvom tepla použila tovar v zmysle článku 15 ods. 1 smernice o DPH, ktorý vyrobila v rámci svojho

podniku. Keďže pre zariadenie, ktorým sa teplo vyrobilo, s prihliadnutím na zdaniteľné dodanie elektriny za protihodnotu bola oprávnená na odpočítanie dane, žalobkyňa vyrobila aj teplo s právom na odpočítanie dane.

- 38 Ďalej existujú požiadavky, ktoré sa kladú na skutkovú podstatu poskytnutia. Za poskytnutie sa má považovať prevod predmetu poskytnutia na inú osobu za podmienok, ktoré inak vedú k dodaniu (článok 14 ods. 1 smernice o DPH). To sa týka poskytnutia tepla na používanie príjemcami.
- 39 Toto poskytnutie bolo bezodplatné, keďže prevod tepla na A a B prebehol v rozpore so zmluvou bez platenia [*omissis*].
- 40 **bb) Význam konečnej spotreby**
- 41 Je sporné, či sa skutková podstata použitia ako bezodplatného poskytnutia má obmedziť dodatočnými podmienkami navyše k zneniu článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH. Keďže aj táto skutková podstata použitia by mohla slúžiť na to, aby zabránila nezdanenej konečnej spotrebe (pozri vyššie II.2.b). Skutková podstata použitia ako bezodplatného poskytnutia by potom predpokladala nezdanenú konečnú spotrebu. Takéto obmedzenie by sa mohlo odvodiť z rozsudku SDEÚ *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). V prospech takéhoto obmedzenia by navyše mohlo hovoriť rovnaké zaobchádzanie s článkom 16 prvou vetou prvou a druhou situáciou smernice o DPH.
- 42 Avšak v prípade takto obmedzujúceho výkladu by bolo potrebné odpovedať aj na otázku, či sa nezdanená konečná spotreba nezamietne už vtedy, ak príjemca poskytnutia, v prípade ktorého ide o zdaniteľnú osobu, predmet poskytnutia používa na účely svojej ekonomickej činnosti, alebo či navyše záleží na tom, že predmet poskytnutia používa na účely ekonomickej činnosti, ktorá ho podľa článku 168 smernice o DPH alebo článku 169 smernice o DPH oprávňuje na odpočítanie dane. Posledné uvedené by sa mohlo odôvodniť tým, že inak sa predmet poskytnutia, ktorý poskytujúcu osobu (tu: žalobkyňa) oprávňuje na odpočítanie dane, v prípade príjemcov poskytnutia (tu: A a B) môže použiť na účely, ktoré na odpočítanie dane neoprávňujú.
- 43 Pri posúdení prvej prejudiciálnej otázky vychádza senát z toho, že reštriktívny výklad (prostredníctvom dodatočnej požiadavky) sa z rozsudku SDEÚ *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) nedá jednoznačne odvodiť. Keďže odmietnutie článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH, ktoré vyplýva z tohto rozsudku, by mohlo vychádzať aj z toho, že sa výstavba komunálnej cesty mohla považovať za vlastné poskytnutie zdaniteľnej osoby pre seba samú, takže už skutkový stav poskytnutia inej osobe neexistuje.
- 44 Proti reštriktívnemu výkladu by navyše mohlo hovoriť, že SDEÚ vo svojom rozsudku *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) potvrdil nepeňažné plnenie, hoci poskytnutie v prípade poskytujúcej osoby slúžilo jeho ekonomickej činnosti (SDEÚ, rozsudok *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, bod 22). To by mohlo viesť

k zrkadlovému posúdeniu v prípade príjemcu poskytnutia tak, že nepeňažné plnenie existuje aj vtedy, ak predmet poskytnutia použije pre svoju ekonomickú činnosť. SDEÚ navyše rozhodol, že „daňové postavenie príjemcu vzoriek nemá vplyv na poskytnuté odpovede na ostatné otázky“ (SDEÚ, rozsudok EMI Group, EU:C:2010:559, bod 52).

45 Nakoniec je potrebné zohľadniť, že použitiu ako bezodplatnému poskytnutiu podľa článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH by podľa vôle normotvorcu Únie vo vzťahu k použitiu na súkromné účely podľa článku 16 prvej vety prvej a druhej situácie smernice o DPH mala patriť samostatná funkcia. Zdá sa byť sporné, či by bezodplatné poskytnutie malo podliehať rovnakým obmedzeniam ako použitie na súkromné účely, keďže pri uplatnení kritériá nezdanenej konečnej spotreby pre článok 16 prvú vetu tretej situáciu smernice o DPH pravdepodobne nezostane samostatný rozsah pôsobnosti.

46 **cc) Posúdenie právnych následkov**

47 Je potrebné vziať do úvahy aj právne následky, ktoré vyplývajú z potvrdenia alebo zamietnutia reštriktívneho výkladu.

48 **(1) Reštriktívny výklad**

49 Ak je potrebné skutkovú podstatu bezodplatného poskytnutia v zmysle článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH na základe kritériá nezdanenej konečnej spotreby zamietnuť, poskytujúca osoba má posúdiť, či takáto konečná spotreba existuje v prípade príjemcu. Poskytujúca osoba tak znáša riziko s tým spojeného nesprávneho posúdenia. Sporný prípad to potvrdzuje. Žalobkyňa by tak na jednej strane mala za poskytnutie tepla dostať odplatu, zatiaľ čo teplo by príjemcovia A a B mali na druhej strane použiť na vykonávanú ekonomickú činnosť. Prvá časť tejto dohody nebola uskutočnená, keďže za prevod tepla v oboch prípadoch neboli realizované žiadne platby. Do úvahy – aspoň abstraktne – prichádza možnosť, že príjemcovia (tu: A a B) by nepeňažné plnenie (tu: teplo) mohli použiť v rozpore so zmluvnou dohodou na iné účely ako ich ekonomickú činnosť. Tým žalobkyňa znáša zásadné riziko, že živnostník A a spoločník v B použijú teplo v rozpore so zmluvou, napríklad na súkromné účely bývania. Ak by pri uplatnení článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH záležalo na použití príjemcom (prípadne s právom na odpočítanie dane), poskytujúca osoba by v tejto súvislosti musela znášať riziko nesprávneho posúdenia.

50 To by mohlo odôvodniť, aby sa pre skutkovú podstatu bezodplatného poskytnutia podľa znenia článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH vychádzalo len z poskytnutia a jeho odplatnosti bez toho, aby sa táto skutková podstata obmedzila požiadavkou nezdanenej konečnej spotreby.

51 **(2) Doslovné uplatnenie**

52 Je potrebné posúdiť aj právne následky, ktoré vyplývajú z doslovného uplatnenia. S prihliadnutím na zásadu neutrality (pozri napríklad SDEÚ, rozsudok Malburg

z 13. marca 2014 – C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41) by sa mohlo považovať za nesprávne, aby sa použitie uznalo ako bezodplatné poskytnutie, ak zdaniteľný príjemca poskytnutia predmet poskytnutia použije na účely ekonomickej činnosti, ktorá ho oprávňuje na odpočítanie dane. Odovzdanie tepla je napriek tomu zaťažené daňou z obratu bez toho, aby si ju príjemca mohol odpočítať ako daň na vstupe. V tejto súvislosti by mohlo existovať porušenie zásady neutrality, ak oproti zdaneniu použitia v prípade poskytujúcej osoby nestojí právo na odpočítanie dane v prípade príjemcu poskytnutia.

- 53 Takéto odmietnutie odpočítania dane sa však zdá byť pochybné. Článok 16 prvá veta smernice o DPH totiž považuje použitie za dodanie. Ak zdaniteľný príjemca poskytnutia používa tovar, ktorý sa poskytnutím podľa článku 16 prvej vety tretej situácie smernice o DPH považuje za dodanie, na účely uvedené v článku 168 smernice o DPH alebo v článku 169 smernice o DPH, hmotné podmienky odpočítania dane sú splnené. S prihliadnutím na dodatočnú požiadavku faktúry podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH by sa poskytujúca osoba mohla považovať za oprávnenú podľa článku 226 smernice o DPH na to, aby vystavila faktúru o použití. Tá by ako základ dane (článok 226 bod 8 smernice o DPH) uvádzala najmä hodnotu použitia podľa článku 74 smernice o DPH a na to pripadajúcu výšku dane (článok 226 bod 10 smernice o DPH). Výzva na zaplatenie nepatrí k fakturačným údajom. Odpočítanie dane sa preto v prípade použitia môže považovať za bezodplatné poskytnutie bez toho, aby muselo dôjsť k platbe príjemcu poskytnutia poskytujúcej osobe. Keďže v prípade bezodplatnosti, ktorá je daná od začiatku, neexistuje „nezaplateni[e] ... po dodaní“, ktoré sa predpokladá v článku 90 smernice o DPH. Ak príjemca poskytnutia naopak zaplatí daň dlžnú za použitie, nič sa tým nemení, keďže takéto zaplatenie dane sa nepovažuje za protihodnotu.
- 54 K potvrdeniu odpočítania dane by nakoniec bolo nevyhnutné, aby sa daň dlžná za použitie považovala za daň dlžnú alebo zaplatenú v zmysle článku 168 písm. a) smernice o DPH (k tomu pozri SDEÚ, rozsudok z 13. januára 2022 – C-156/20, EU:C:2022:2, bod 37).
- 55 **d) Relevantnosť prvej prejudiciálnej otázky pre rozhodnutie vo veci**
- 56 § 3 ods. 1b UStG vychádza z článku 16 smernice o DPH a zodpovedá tomuto ustanoveniu [pozri Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), rozsudky zo 16. októbra 2013 – XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, bod 27; z 21. mája 2014 – V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029]. Podľa oboch úprav sa bezodplatné poskytnutie považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak je DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti úplne alebo čiastočne odpočítateľná (§ 3 ods. 1b prvá veta bod 3 a druhá veta UStG; článok 16 prvá veta smernice o DPH). V spornej veci ide v prípade dodania tepla A a B o bezodplatné poskytnutie v tomto zmysle, keďže prevádzka blokovej tepelnej elektrárne so zariadením na výrobu bioplynu oprávňuje žalobkyňu na úplné odpočítanie dane.

57 Skutkový stav k tomu, či A a B sú oprávnení na úplné odpočítanie dane, Finanzgericht (finančný súd) nezistil. Nemôže byť vylúčené, že A a B sú malé podniky alebo sa na nich vzťahuje spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárov.

58 **3. O druhej prejudiciálnej otázke**

59 a) Význam zdaniteľnej udalosti pre základ dane

60 Článok 74 smernice o DPH slúži naplneniu skutkovej podstaty použitia uvedenej v článku 16 prvej vete smernice o DPH, keďže z článku 74 smernice o DPH vyplýva základ dane pre toto použitie. To z pohľadu senátu oprávňuje zohľadniť cieľ sledovaný článkom 16 smernice o DPH aj pri výklade článku 74 smernice o DPH.

61 **b) Cieľ zdanenia poskytnutia**

62 K skutkovému stavu použitia SDEÚ už rozhodol, že „so zdaniteľnou osobou, ktorá používa tovar, ktorý je súčasťou majetku podniku, a bežným spotrebiteľom, ktorý si kúpi podobný predmet, sa zaobchádza rovnako. [Článok 5 ods. 6 smernice 77/388/EWG] preto neumožňuje, aby zdaniteľná osoba, ktorá by pri kúpe tovaru patriacemu do majetku podniku mohla odpočítať DPH, unikne zaplateniu DPH, ak používa tento tovar, ktorý je súčasťou majetku podniku na súkromné účely, a tak voči bežnému spotrebiteľovi, ktorý pri nadobudnutí tovaru platí DPH, získa neoprávnenú výhodu“ (SDEÚ, rozsudok Fischer a Brandenstein zo 17. mája 2001 – C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 56). Výklad skutkovej podstaty použitia by preto v zmysle, „že v prípade použitia tovaru na súkromné účely zdaniteľnej osoby sa tento predmet a jeho pevné súčasti má zdať komplexne, hoci sa tovar pôvodne nadobudol bez možnosti odpočítania dane a až následne nadobudnuté ‚súčasti‘ oprávňovali k odpočítaniu dane, ... nebol v súlade s cieľom rovného zaobchádzania, ktorý toto ustanovenie sleduje“ (SDEÚ, rozsudok Fischer a Brandenstein, EU:C:2001:280, bod 75).

63 **c) Význam zdaniteľnej udalosti pre základ dane**

64 Ak sa cieľ sledovaný vytvorením skutkovej podstaty použitia, ktorý spočíva v tom, „že zdaniteľná osoba voči bežnému spotrebiteľovi nezíska neoprávnenú výhodu“ (SDEÚ, rozsudok Fischer a Brandenstein, EU:C:2001:280, bod 76; pozri aj SDEÚ, rozsudok Mateusiak zo 16. júna 2016 – C-229/15, EU:C:2016:454, bod 39), má prenieť na článok 74 smernice o DPH, mohlo by z toho vyplývať, že pri určení režijnej ceny sa majú zohľadniť len samotné náklady, ktoré sú zaťažené daňou, keďže bežný spotrebiteľ, ktorý musí tovar vyrobiť, je DPH zaťažený len v tejto súvislosti. Tento výklad vedie k tomu, že zdaniteľná osoba, ktorá vyrobí tovar, voči bežnému spotrebiteľovi, ktorý vyrobí tovar, nezíska neoprávnenú výhodu, ak sa v jeho prípade do určenia režijnej ceny nezahrnú náklady zaťažené preddavkom na daň (ako napríklad náklady na úver, ktorý je podľa článku 135 smernice o DPH oslobodený od dane).

65 Je však potrebné zohľadniť aj nákupnú cenu, ktorá sa podľa článku 74 smernice o DPH aplikuje prednostne. V tomto prípade by sa rozdelenie tejto ceny na časť ceny zaťaženú daňou a časť ceny bez daňového zaťaženia mohlo zamietnuť. Okrem toho senát poukazuje na to, že finančná správa vychádza z toho, že náklady nezaťažené preddavkom na daň sa majú začleniť do výpočtu samotných nákladov [pozri odsek 10.6 ods. 1 piata veta Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Pokyny na uplatňovanie dane z obratu)]. V literatúre je to kritizované ([omissis]). Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) nechal túto otázku doteraz otvorenú [pozri napríklad Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), rozsudky v BFHE 275, 392, bod 34 a nasl.; z 15. marca 2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, bod 26].

66 **d) Relevantnosť druhej prejudiciálnej otázky pre rozhodnutie vo veci**

67 Aj druhá otázka je relevantná pre rozhodnutie vo veci. Základ dane pre tovary alebo podobné tovary podľa článku 74 smernice o DPH je „režijná cena“ len vtedy, ak nákupná cena podobného tovaru neexistuje (pozri SDEÚ, rozsudky Property Development Company z 23. apríla 2015 – C-16/14, EU:C:2015:265, bod 37; Het Oudeland Beheer z 28. apríla 2016 – C-128/14, EU:C:2016:306, bod 48). To je podľa judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) tu prípadom, keďže A a B nie sú pripojení do rozvodnej siete tepla, ktorá by umožňovala dodávku tepla od tretej osoby za protihodnotu [pozri k tomu Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), rozsudky v BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, bod 39; v BFHE 276, 369, bod 16]. Preto je režijná cena podľa článku 74 smernice o DPH relevantná pre rozhodnutie vo veci. Ak sa do režijnej ceny majú zahrnúť len náklady zaťažené preddavkom na daň, znižuje to základ dane pre použitie tepla a vedie k tomu, aby sa žalobe čiastočne vyhovel.

68 **4. O tretej prejudiciálnej otázke**

69 **a) Predmet tretej prejudiciálnej otázky**

70 Treťou prejudiciálnou otázkou by sa malo objasniť, či k režijnej cene patria len priame výrobné náklady alebo aj len nepriamo pripočítateľné náklady (ako napríklad náklady na úver).

71 Pochybnosti, ktoré existujú v tejto súvislosti, vyplývajú z tvrdení SDEÚ v rozsudku Property Development Company (EU:C:2015:265, bod 40), ktoré sa týkajú úrokov z požičaného kapitálu. Podľa toho je nepodstatné, či nákupná cena podobných budov, ktorá sa má voči režijnej cene uplatniť prednostne, zahŕňa úroky z požičaného kapitálu, ktoré sa počas stavby tejto budovy zaplatili. Keďže inak ako v prípade kritéria režijnej ceny, kritérium nákupnej ceny podobných tovarov umožňuje daňovému orgánu vychádzať z trhovej ceny tohto druhu tovaru v okamihu používania predmetnej budovy, pričom nie je potrebné podrobne skúmať, ktoré prvky hodnoty viedli k týmto cenám.

72 To poukazuje na to, že v prípade režijnej ceny je potrebné preskúmať, aké prvky hodnoty k nej viedli. Pre určenie režijnej ceny by preto, inak ako pre nákupnú cenu, mohlo byť podstatné, či napríklad existujú úroky z požičaného kapitálu.

Proti tomu však hovoria ťažkosti, ktoré vyplývajú, ak by k režijnej cene patrili len nepriamo pripočítateľné náklady (ako napríklad administratívne náklady). Cieľ jednoduchého určenia hodnoty použitia, o ktorý sa podľa senátu usiluje, preto hovorí proti zahrnutiu takýchto nákladov, ako napríklad administratívne náklady.

73 **b) Relevantnosť tretej prejudiciálnej otázky pre rozhodnutie vo veci**

74 Tretia prejudiciálna otázka je rovnako ako druhá prejudiciálna otázka relevantná pre rozhodnutie vo veci. Ak úroky z požičaného kapitálu nie sú súčasťou režijnej ceny, znižuje to základ dane pre použitie tepla a tým vedie k daňovému zaťaženiu, ktoré je pre žalobkyňu nižšie, ako aj k tomu, aby sa žalobe čiastočne vyhovel.

75 [omissis] **[procesné náležitosti]**

76 [omissis]