

Vec C-234/24

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

Dátum podania:

27. marec 2024

Vnútroštátny súd:

Värhoven administrativen säd

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

27. marec 2024

Navrhovateľka v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

Brose Prievidza spol.

Odporca v konaní o kasačnom opravnom prostriedku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danäčno-osiguritelna praktika“
Sofija

Predmet konania

Predmetom kasačnej sťažnosti je rozhodnutie Administrativen sad Sofija-grad (Správny súd Sofia-mesto, Bulharsko, ďalej len „SSSM“) č. 4639 z 11. júla 2023 v správnej veci č. 10613/2022, ktorým bola zamietnutá žaloba spoločnosti Brose Prievidza proti rozhodnutiu o započítaní a vrátení dane č. P-22221122043497-004-001 z 15. júla 2022 (ďalej len „rozhodnutie“) potvrdenému rozhodnutím č. 1568 z 3. októbra 2022 riaditeľa Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“ Sofija (Riaditeľ Riaditeľstva pre opravné prostriedky a prax týkajúcu sa daní a sociálneho zabezpečenia pre mesto Sofia, Bulharsko, ďalej len „Riaditeľstvo“) pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (Centrálneho správneho úradu Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko). Rozhodnutím sa zamietlo vrátenie DPH zaplatenej vo výške 24 251,92 leva (BGN) za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2021 z faktúry č. 703047 zo 7. júna 2021, ktorú spoločnosť BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (ďalej len „Brose Coburg“) so sídlom v Bulharsku vystavila podľa Zakon za danak vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, Bulharsko) žalobkyni za predaj náradia (nástrojov, náčinia) – „Súprava vretien podľa prílohy S-T 08-P-9965 – Automatický držiak obrobku vo zväzacom systéme“.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálna otázka

Existuje podľa smernice 2008/9 právo na vrátenie zaplatenej DPH, o ktoré žiada príjemca dodania zariadenia (nástrojov), ak dodaný tovar neopustil územie členského štátu dodávateľa a dodanie nástrojov bolo umelo rozdelené medzi dodania tovaru vyrobeného pomocou tohto zariadenia tomu istému príjemcovi v rámci Spoločenstva?

Uvedené predpisy práva Únie a judikatúra

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty: článok 138 ods. 1 písm. a) a b), články 168 až 171

Smernica Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte: články 3 a 4

Rozsudky Súdneho dvora Európskej únie z 25. februára 1999, CCP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93), z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49), z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108), a z 21. októbra 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870)

Uvedené vnútroštátne predpisy

Zakon za danãk vãrchu dobavenata stojnost (Zãkon o dani z pridanej hodnoty, Bulharsko, ďalej len „ZDPH“), ktorý nadobudol účinnosť od 1. januára 2007: článok 53 ods. 1 až 3, článok 68 ods. 1 a 2, článok 69 ods. 1 a 2, článok 81 ods. 1 a 2, článok 128

Naredba Nr. N-9 (Nariadenie č. N-9) zo 16. decembra 2009 o vrãtení DPH podľa smernice 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štãte vrãtenia dane, ale sú usadené v inom členskom štãte Európskej únie (ďalej len „nariadenie č. N-9“): článok 1 ods. 1 a 2, článok 2 ods. 1

Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Spoločnosť Brose Prievidza je spoločnosť so sídlom na Slovensku, založená a registrovaná na účely DPH na Slovensku. Vyrába ovládacie prvky okien, moduly dverí a zdvíhacie zariadenia. Spoločnosť nakupuje komponenty pre svoju činnosť od bulharskej spoločnosti „Integrated Micro-Electronics Bulgaria“ EOOD (ďalej len „IME Bulgaria“) so sídlom v Botevgrade, ktoré sú predmetom dodaní v rámci Spoločenstva.
- 2 Spoločnosť IME Bulgaria dostala objednávku od spoločnosti Brose Coburg (spoločnosť registrovaná v Nemecku, ktorá je na účely DPH registrovaná v Nemecku, ako aj v Bulharsku a je prepojená so spoločnosťou Brose Prievidza) na výrobu špecializovaného zariadenia (nástrojov) na výrobu komponentov, ktoré sa majú dodať žalobkyni.
- 3 Po realizácii objednávky IME Bulgaria vystavila 14. mája 2020 faktúru spoločnosti Brose Coburg č. 4921038649 na sumu 62 000 eur netto plus DPH vo výške 24 000 BGN s uvedením bulharského čísla DPH príjemcu. Špeciálne zariadenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra, sa stali majetkom odberateľa, ale zostali u dodávateľa, spoločnosti IME Bulgaria, ktorá ich používa na výrobu výrobkov výlučne pre Brose Prievidza.
- 4 Dňa 7. júna 2021 Brose Coburg previedla zariadenie na Brose Prievidza a vystavila spornú faktúru č. 703047 vo výške 62 000 eur netto plus DPH vo výške 24 251,92 BGN.

- 5 Dňa 10. marca 2022 Brose Prievidza požiadala o vrátenie DPH zaplatenej na základe faktúry vo výške 24 251,92 BGN za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2021 v súlade so smernicou 2008/9 a nariadením č. N-9.
- 6 Žiadosť spoločnosti Brose Prievidza bola zamietnutá rozhodnutím napadnutým pred SSSM z nasledujúcich dôvodov, ktoré boli obsiahnuté tak v rozhodnutí, ako aj v rozhodnutí riaditeľa, ktorým bolo toto rozhodnutie potvrdené: Dodanie zariadení a dodanie finálnych výrobkov predstavovali ekonomicky neoddeliteľné dodanie, pri ktorom zariadenia (nástroje) stratili svoj ekonomický význam po výrobe finálneho výrobku. Keďže žalobkyňa dostala konečné výrobky vyrobené spoločnosťou IME Bulgaria ako dodanie v rámci Spoločenstva, takéto dodania sa majú považovať za vedľajšie plnenia pri dodaní nástrojov.
- 7 Predpokladalo sa, že vystavením faktúry za dodanie zariadenia sa nezmenil ekonomický cieľ spoločnosti Brose Prievidza, ktorým bolo získanie komponentov, ktoré boli predmetom dodaní v rámci Spoločenstva. Sporná faktúra za zariadenie umiestnené a používané v Bulharsku nebola zmluvou o dodaní tovaru, ale v podstate zmluvou o financovaní nákupu zariadenia. Vyplýva to zo skutočnosti, že táto transakcia nie je spojená s platbou: za prijatie a používanie bulharským zmluvným partnerom mu nepatrí žiadna protihodnota. V tomto ohľade nebol zahraničný zmluvný partner ani príjemcom, ani skutočným užívateľom vyrobených zariadení, hoci za ne zaplatil cenu. Predpokladalo sa, že kupujúci bol formálnym vlastníkom, keďže dodávateľ (bulharská spoločnosť IME Bulgaria) používal špecializované zariadenia na výrobu konečných výrobkov a vykonával nad nimi kontrolu.
- 8 Prvostupňový súd (SSSM) v konaní zamietol žalobu proti rozhodnutiu z dôvodu, že hoci žalobkyňa spĺňa podmienky na vrátenie DPH vyúčtovanej zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte Únie a registrovanej na účely DPH v súlade so smernicou 2008/9 a článkom 1 ods. 2 nariadenia č. N-9, tieto pravidlá sa neuplatňujú na sumy, ktoré predstavujú nezákonne vyúčtovanú DPH, a to aj na plnenia uskutočnené v rámci Spoločenstva.
- 9 Prvostupňový súd vychádzal z výkladu smernice o DPH v rozsudkoch Súdneho dvora vo veciach C-349/96 a C-41/04. SSSM vychádzal z toho, že – ako sa uvádza v týchto rozsudkoch – transakcia pozostávajúca z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska by nemala byť umelo rozdelená v záujme zachovania fungujúceho systému DPH. Služba sa má považovať za vedľajšiu službu hlavnej služby najmä vtedy, ak nepredstavuje pre zákazníka cieľ sám osebe, ale skôr prostriedok na využitie hlavnej služby poskytovateľa za optimálnych podmienok.
- 10 SSSM sa stotožnil so záverom daňových orgánov, že v danom prípade išlo práve o takýto prípad, pretože dodanie nástrojov bolo vedľajším plnením k dodaniam komponentov v rámci Spoločenstva, ktoré vyrábala IME Bulgaria pre Brose Prievidza a dodávala jej ich. Svedčí o tom objednávka pre výrobcu nástrojov IME Bulgaria obsiahnutá v spise, z ktorej je zrejmé, že výrobu zariadení objednala osoba zo skupiny Brose prepojená s príjemcom výlučne na účely výroby

obrobkov potrebných pre činnosť spoločnosti Brose Prievidza, pričom výrobu zariadení aj výrobu obrobkov realizoval ten istý dodávateľ, IME Bulgaria. Vlastnícke právo k vyrobeným zariadeniam bolo po ich výrobe najprv prevedené na Brose Coburg a následne zo spoločnosti Brose Coburg na žalobkyňu, ale nástroje neopustili Bulharsko a boli používané dodávateľom IME Bulgaria výlučne na plnenie objednávok žalobkyne na výrobu obrobkov.

- 11 Preto výroba a dodanie obrobkov predstavovala hlavný účel transakcií medzi spoločnosťami Brose Prievidza a IME Bulgaria, zatiaľ čo dodanie nástrojov bolo vedľajším plnením, ktoré prispelo k realizácii dodaní v rámci Spoločenstva, ktoré predstavovali hlavné plnenie; nástroje po výrobe konečných výrobkov stratili svoj hospodársky význam. Vedľajšie plnenie sa má na daňové účely posudzovať rovnako ako hlavné plnenie. Táto úprava daňového režimu vychádza z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorej sa dve alebo viac formálne nezávislých plnení, ktoré sa môžu uskutočniť oddelene od seba, a teda každé z nich je zdaniteľné alebo oslobodené od dane, za určitých okolností považujú za jediné plnenie, ak nie sú na seba nezávislé. V týchto prípadoch vedľajšie plnenie sleduje daňový osud hlavného plnenia (výroky rozsudku vo veci C-41/04, bod 21). Je irelevantné, že platba za hlavné a vedľajšie plnenie sa neuskutočňuje ako celková suma alebo že dodávateľa hlavného a sporného plnenia sú formálne odlišní.
- 12 Ak je dodanie konečných výrobkov dodaním v rámci Spoločenstva, potom aj dodanie fakturovaných nástrojov predstavuje dodanie v rámci Spoločenstva, takže podlieha nulovej sadzbe dane v súlade s článkom 53 ods. 1 zákona o DPH. Rozhodnutie daňových orgánov, podľa ktorého dodávateľ nemohol v spornej faktúre za dodanie náradia uviesť DPH vzhľadom na dodania konečných výrobkov v rámci Spoločenstva, na ktoré bolo náradie použité, bolo preto správne. Žalobkyňa preto nemala nárok na vrátenie zaplatenej DPH podľa článku 1 ods. 2 nariadenia č. N-9 zo 16. decembra 2009 (ktorým sa preberá článok 4 smernice 2008/9).

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 13 V kasačnej sťažnosti Brose Prievidza vytyka nasledovné: Súd prvého stupňa (SSSM) sa neopodstatnene stotožnil s názorom daňových orgánov, že priamy dodávateľ, Brose Coburg, neoprávnene zaúčtoval DPH v spornej faktúre. Keďže dodané náradie nebolo prepravené do iného členského štátu, išlo o zdaniteľné plnenie s miestom plnenia v tuzemsku.
- 14 Prvostupňový súd neodôvodnene vychádzal z toho, že dodanie nástrojov bolo vedľajším plnením k dodaniu obrobkov, ktoré boli s nimi vyrobené ako dodania v rámci Spoločenstva príjemcovi, ktorý bol predmetom daňovej kontroly, pretože obe transakcie sa mali z ekonomického hľadiska považovať za jedno dodanie, ktoré bolo umelo rozdelené. Odvolával sa na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-41/04 a C-349/96, ktorú nemožno preniesť na prejednávajú

vec. Prvostupňový súd sa tiež nesprávne odvolával na odôvodnenie rozsudkov Värchoven administrativen säd (Najvyšší správny súd, Bulharsko, ďalej len „NSS“) v správnych veciach, ktorými sa definitívne ukončili súdne spory týkajúce sa povinnosti DPH dodávateľa a výrobcu zariadení, ako sú tie, ktoré sú predmetom sporu (IME Bulgaria).

- 15 Prvostupňový súd nezohľadnil, že v danom prípade IME Bulgaria previedla zariadenie na Brose Coburg, ktorá ho následne previedla na Brose Prievidza s predmetnou faktúrou, ale bez toho, aby bol predmet dodania prepravený na Slovensko. Taktiež nezohľadnil, že vedľajšie plnenie vyžaduje, aby bol dodávateľ oboch dodaní ten istý, čo v danom prípade nie je.
- 16 Nakoniec nedošlo ani k spoločnej platbe za dodania vyrobených obrobkov na jednej strane a za zariadenie na druhej strane, ako to vyžaduje článok 128 zákona o DPH, aby sa dodanie mohlo klasifikovať ako vedľajšie plnenie. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorej kvalifikácia dodania ako vedľajšieho plnenia nezávisí od existencie spoločnej platby, nie je relevantná z dôvodu spôsobu transpozície smernice o DPH, ktorý sa nesmie vykladať v neprospech zdaniteľnej osoby.
- 17 V rozpore s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie vychádzal SSSM z toho, že sporné plnenie podliehalo nulovej sadzbe DPH, a to najmä preto, že oslobodenie od DPH podľa článku 138 smernice o DPH je právom zdaniteľnej osoby, ktorého výkon nemožno zdaniteľnej osobe uložiť. Taktiež nedošlo k spoločnej platbe za dodanie vyrobených obrobkov na jednej strane a zariadenia na druhej strane.

Krátke zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 18 Vnútroštátny súd, ktorý predložil návrh, považuje za správne skutkové zistenia prvostupňového súdu, že existuje umelé rozdelenie dodaní komponentov potrebných pre činnosť spoločnosti Brose Prievidza od dodaní nástrojov, bez ktorých by výroba komponentov nebola možná. Tento záver vychádza z výkladových usmernení uvedených v bodoch 56 a 57 rozsudku z 21. februára 2008, C-425/06.
- 19 Pri uplatnení tohto usmernenia na tento prípad je potrebné zohľadniť nasledujúce skutočnosti: skutočnosť, že dodania od spoločnosti IME Bulgaria pre Brose Prievidza sú rozdelené na časti, keďže dodávateľ predáva vyrobené komponenty priamo žalobkyni, ale zariadenie, ktoré je absolútne nevyhnutné na ich výrobu, predáva Brose Prievidza prostredníctvom sprostredkovateľa prepojeného s príjemcom; samostatne vzaté, dodanie náradia sa javí ako ekonomicky nelogické, pretože zariadenie zostáva u dodávateľa, spoločnosti IME Bulgaria, bez ktorého nie je možná výroba komponentov, ktoré sú dodávané spoločnosti Brose Prievidza ako dodania v rámci Spoločenstva.

- 20 Podľa názoru vnútroštátneho súdu nebolo ani tvrdené, ani preukázané, že jediným cieľom rozdelenia dodaní bolo získanie daňovej výhody pre Brose Prievidza, ani to, aká by táto výhoda mohla byť.
- 21 Vzhľadom na skutočnosť, že v prejednávanej veci je predmetom sporu to, či Brose Coburg oprávnené vykázala daň vo faktúre za dodanie nástrojov a či má Brose Prievidza v konečnom dôsledku podľa smernice 2008/9 nárok na vrátenie DPH zaplatenej z tohto dodania, vnútroštátny súd považuje za preukázané nasledujúce skutočnosti:
- 22 Ako predpokladá SSSM, podľa článku 1 ods. 2 nariadenia č. N-9, ktorým sa transponuje článok 4 písm. b) smernice 2008/9, sa smernica (ani nariadenie) nevzťahuje na fakturované sumy DPH za dodania tovaru, ktoré sú alebo môžu byť oslobodené od dane podľa článku 138 alebo článku 146 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112/ES.
- 23 Ďalej je sporné aj to, či vedľajšie plnenie v podobe dodania náradia môže byť kvalifikované ako oslobodené od dane alebo podliehať oslobodeniu od dane, ak je isté, že predmet tohto plnenia neopustil krajinu dodávateľa.
- 24 Bolo tiež zistené, že existuje judikatúra NSS (na ktorú sa odvolával aj SSSM) definitívne ukončila spory týkajúce sa zodpovednosti za DPH dodávateľa a výrobcu zariadenia na vyššom stupni dodávateľského reťazca, ako je sporné zariadenie (IME Bulgaria). Podľa odôvodnenia týchto rozsudkov sú dodania zariadení, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, doplnkové k dodávkam obrobkov vyrobených pomocou týchto zariadení v rámci Spoločenstva, a preto podliehajú nulovej sadzbe DPH. Tieto dôvody vychádzajú aj z výkladu smernice o DPH vo veciach C-425/06, bod 48, C-349/96, bod 26 a C-41/04.
- 25 Existuje aj judikatúra NSS v iných podobných prípadoch, podľa ktorej spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte Únie, ktorá je príjemcom nástrojov, nemá nárok na vrátenie DPH zaplatenej pri nákupe zariadení v Bulharsku podľa smernice 2008/9, pretože dodania nástrojov sú doplnkové k dodaniam obrobkov vyrobených pomocou týchto zariadení tej istej spoločnosti v rámci Spoločenstva. Jediným rozdielom oproti skutkovým okolnostiam v prejednávanej veci je neexistencia sprostredkovateľskej spoločnosti pri prevode vlastníctva zariadenia, ktoré bolo prevedené priamo výrobcom na spoločnosť, ktorá podala žiadosť o vrátenie dane a bola príjemcom vyrobených obrobkov.
- 26 V súlade s logikou, že umelo rozdelené plnenia musia podliehať jedinému daňovému režimu, a to režimu uplatniteľnému na hlavné plnenie, podlieha dodanie nástrojov nulovej sadzbe, rovnako ako dodanie komponentov vyrobených pomocou zariadenia. Spoločnosť Brose Prievidza by preto nemala nárok na vrátenie DPH zaplatenej za dodanie zariadenia v súlade s transponovaným ustanovením smernice 2008/9 – ako rozhodol prvostupňový súd.
- 27 Vzhľadom na výklad smernice o DPH, ktorý podal Súdny dvor v rozsudku vo veci C-80/20, sa vnútroštátny súd pýta, či je tento výsledok v prejednávanej veci

skutočne zlučiteľný s právom EÚ. Spor v konaní vo veci samej sa týkal práva na základe smernice 2008/9 na vrátenie DPH zaplatenej za dodanie náradia, o ktoré požiadal príjemca so sídlom vo Francúzsku, ktorý bol zároveň príjemcom dodaní tovaru v rámci Spoločenstva vyrobeného dodávateľom zariadenia registrovaným a usadeným pre účely DPH v Rumunsku prostredníctvom toho istého zariadenia. Rovnako ako v prejednávanej veci predmet dodania sporného náradia neopustil územie štátu dodávateľa a tovar, ktorý bol jeho pomocou vyrobený, podliehal dodaniam v rámci Spoločenstva.

- 28 Hoci sa prejudiciálne otázky položené Súdnemu dvoru v tejto veci a odpovede na ne týkali podmienok uplatnenia práva na vrátenie dane podľa smernice 2008/9, zdá sa, že existencia tohto práva nebola spochybnená vo veci podobnej prejednávanej veci.
- 29 Vnútroštátny súd poukazuje na odôvodnený názor navrhovateľky v konaní o kasačnom opravnom prostriedku, podľa ktorého sa konania vo veci samej vo veciach C-41/04, C-572/07 a C-392/11 líšia od prejednávanej veci tým, že plnenia, ktoré boli v týchto veciach kvalifikované ako vedľajšie plnenia, boli uskutočnené medzi tými istými stranami. To platí aj pre hlavné konanie vo veci C-80/20, v ktorom výrobca výrobných zariadení a nimi vyrobených tovarov dodal zariadenia aj tovary priamo osobe so sídlom mimo územia Rumunska, ktorá si uplatnila nárok na vrátenie DPH z nákupu zariadení. Na druhej strane vo veci C-425/06, rovnako ako v prejednávanej veci, ide o rôznych dodávateľov a príjemcu dodaní, ale tam prípadné rozdelenie dodaní slúži na zneužitie daňovej povinnosti, zatiaľ čo v prejednávanej veci takéto zneužitie nebolo ani tvrdené, ani preukázané.
- 30 Z týchto dôvodov vnútroštátny súd prerušil konanie o kasačnej sťažnosti a požiadal Súdny dvor Európskej únie o rozhodnutie o prejudiciálnej otázke.