

## Věc C-234/24

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

27. března 2024

**Předkládající soud:**

Varchoven administrativen sad (Bulharsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

27. března 2024

**Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:**

Brose Prievidza spol.

**Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“  
Sofia**Předmět původního řízení**

Předmětem kasačního opravného prostředku je rozsudek Správního soudu pro Sofii-město (Administrativen sad Sofija-grad, dále jen „ASSG“) č. 4639 ze dne 11. července 2023 vydaný ve správní věci č. 10613/2022, kterým byla zamítnuta žaloba společnosti Brose Prievidza proti rozhodnutí o započtení a vrácení daně z přidané hodnoty č. P-22221122043497–004–001 ze dne 15. července 2022 (dále jen „rozhodnutí“), které bylo potvrzeno rozhodnutím ředitele Ředitelství „Opravné prostředky a praxe v oblasti daní a sociálního zabezpečení“ v Sofii při Ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Centralno upravlenije na Nacionalna agencija za prichodite, Bulharsko, dále jen „ředitel“) č. 1568 ze dne 3. října 2022. Rozhodnutím bylo zamítnuto vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) ve výši 24 251,92 leva (BGN) za období od 1. ledna do 31. prosince 2021 odvedené z faktury č. 703047 ze dne 7. června 2021, kterou žalobkyni vystavila společnost BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (dále jen „Brose Coburg“), která je v Bulharsku registrována podle zákona o daní z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, dále jen „ZDDS“), za

prodej nástrojového vybavení (nástroje, *tooling*) označeného jako „Sada vřeten podle přílohy S-T 08-P-9965 – Automatický držák obrobků v pájecím systému“.

## **Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Výklad unijního práva; článek 267 SFEU

### **Předběžná otázka**

Existuje podle směrnice 2008/9 nárok na vrácení odvedené DPH, o které žádá příjemce dodání nástrojů (*tooling*), pokud předmět dodání neopustil území členského státu dodavatele a dodání nástrojů bylo uměle odděleno od dodání zboží, které bylo vyrobeno pomocí těchto nástrojů, uskutečněného uvnitř Společenství těmž příjemci?

### **Uváděná ustanovení unijního práva a unijní judikatura**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty: čl. 138 odst. 1 písm. a) a b) a články 168 až 171

Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě články: 3 a 4

Rozsudky Soudního dvora ze dne 25. února 1999, CCP (C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93), ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, ECLI:EU:C:2005:49), ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108), a ze dne 21. října 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870)

### **Uváděná ustanovení vnitrostátního práva**

Zákon o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, „ZDDS“), účinný od 1. ledna 2007: čl. 53 odst. 1 až 3, čl. 68 odst. 1 a 2, čl. 69 odst. 1 a 2, čl. 81 odst. 1 a 2 a článek 128

Nařízení č. N-9 (Naredba No. N-9) ze dne 16. prosince 2009 o vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě Evropské unie (dále jen „nařízení č. N-9“): čl. 1 odst. 1 a 2 a čl. 2 odst. 1

**Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení**

- 1 Společnost Brose Prievidza je společnost založená, identifikovaná pro účely DPH a usazená na Slovensku. Vyrábí ovládání oken, dveřní moduly a zvedací zařízení. Společnost od bulharské společnosti „Integrated Micro-Electronics Bulgaria“ EOOD (dále jen „IME Bulgaria“) se sídlem v Botevgradu nakupuje konstrukční díly, které jsou předmětem dodání uvnitř Společenství.
- 2 IME Bulgaria od společnosti Brose Coburg (společnost registrovaná v Německu, která je pro účely DPH identifikována v Německu i v Bulharsku a je propojená se společností Brose Prievidza) obdržela zakázku na výrobu speciálních nástrojů pro výrobu konstrukčních dílů, které mají být dodány žalobkyni.
- 3 Po provedení zakázky společnost IME Bulgaria dne 14. května 2020 vystavila společnosti Brose Coburg fakturu č. 4921038649 na částku ve výši 62 000 eur netto navýšenou o DPH ve výši 24 000 BGN, ve které uvedla bulharské identifikační číslo pořizovatele pro účely DPH. Speciální nástroje, které byly předmětem faktury, přešly do vlastnictví zákazníka, byly však ponechány u dodavatele, společnosti IME Bulgaria, který jejich pomocí vyrábí produkty určené výlučně pro společnost Brose Prievidza.
- 4 Dne 7. června 2021 společnost Brose Coburg dané nástroje převedla do vlastnictví společnosti Brose Prievidza a vystavila ohledně tohoto převodu spornou fakturu č. 703047 na částku ve výši 62 000 eur netto navýšenou o DPH ve výši 24 251,92 BGN.
- 5 Dne 10. března 2022 společnost Brose Prievidza podala na základě směrnice 2008/9 a nařízení č. N-9 žádost o vrácení DPH za období od 1. ledna do 31. prosince 2021 odvedené na základě dané faktury ve výši 24 251,92 BGN.
- 6 Žádost společnosti Brose Prievidza byla zamítnuta rozhodnutím, které bylo napadeno u ASSG, a to s následujícím odůvodněním obsaženým jak v rozhodnutí, tak v rozhodnutí ředitele, kterým bylo potvrzeno: Dodání nástrojů a dodání konečných výrobků představují jedno dodání, které je z hospodářského hlediska nedělitelné a v jehož případě dané nástroje po vyrobení konečného výrobku ztrácí svůj hospodářský význam. Vzhledem k tomu, že žalobkyně konečné výrobky vyrobené společností IME Bulgaria pořídila jako dodání uvnitř Společenství, je třeba s vedlejším plněním spočívajícím v dodání nástrojů rovněž zacházet jako s tímto dodáním.
- 7 Má se za to, že vystavení faktury za dodání nástrojů nemění hospodářský cíl společnosti Brose Prievidza spočívající v získání konstrukčních dílů, které jsou předmětem dodání uvnitř Společenství. Vystavení sporné faktury za nástroje nacházející se a používané v Bulharsku není smlouvou o dodání, nýbrž v podstatě smlouvou o financování nákupu nástrojů. Tento závěr vyplývá ze skutečnosti, že daná transakce není spojena s platbou: Za pořízení a používání ze strany bulharského smluvního partnera není třeba poskytnout žádné protiplnění. V tomto ohledu není zahraniční smluvní partner ani příjemcem, ani skutečným uživatelem

vyrobených nástrojů, ačkoli za ně zaplatil cenu. Má se za to, že kupující je formálním vlastníkem, protože dodavatel (bulharská společnost IME Bulgaria) dané speciální nástroje používá k výrobě konečných výrobků a vykonává právní panství a kontrolu nad nimi.

- 8 Soud prvního stupně (ASSG) v rámci řízení odůvodnil zamítnutí žaloby proti rozhodnutí tím, že ačkoli žalobkyně splňuje podmínky pro vrácení vykázané DPH osobě povinné k dani, která je usazena a identifikována pro účely DPH v jiném členském státě Unie, stanovené ve směrnici 2008/9 a čl. 1 odst. 2 nařízení č. N-9, tato pravidla se nevztahují na částky představující DPH, která byla vykázána v rozporu s právními předpisy, včetně DPH z dodání uskutečněných uvnitř Společenství.
- 9 Soud prvního stupně opírá své závěry o výklad směrnice o DPH provedený v rozsudcích Soudního dvora ve věcech C-349/96 a C-41/04. ASSG měl za to, že, jak je uvedeno v těchto rozsudcích, plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nesmí být uměle rozděleno, aby nebylo narušeno fungování systému DPH. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek.
- 10 ASSG se ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že v projednávaném případě je tomu právě takto, protože dodání nástrojů představuje vedlejší plnění k dodáním konstrukčních dílů, které pro společnost Brose Prievidza vyrobila společnost IME Bulgaria a které jí dodala, uskutečněných uvnitř Společenství. Dokazuje to objednávka zadaná výrobcí daných nástrojů, společnosti IME Bulgaria, která je obsažena ve spisu a z níž jasně vyplývá, že výroba nástrojů byla zadána osobou ze skupiny Brose, která je propojena s příjemcem, a to pouze a výlučně za účelem výroby obrobků nezbytných pro činnost společnosti Brose Prievidza, přičemž výrobu nástrojů i výrobu obrobků zajišťuje též dodavatel, společnost IME Bulgaria. Vlastnické právo k vyrobeným nástrojům bylo po jejich zhotovení nejprve převedeno na společnost Brose Coburg a tato společnost je následně převedla na žalobkyni, nástroje však neopustily Bulharsko a dodavatel, společnost IME Bulgaria, je používal pouze a výlučně za účelem plnění zakázek žalobkyně, jejichž předmětem bylo zhotovení obrobků.
- 11 Zhotovení a dodání daných obrobků je hlavním účelem transakcí mezi společnostmi Brose Prievidza a IME Bulgaria, zatímco dodání nástrojů je vedlejším plněním, které slouží k uskutečnění dodání uvnitř Společenství, která představují hlavní plnění; nástroje po vyrobení konečných výrobků ztrácí svůj hospodářský význam. Vedlejší plnění sdílí stejný daňový režim jako hlavní plnění. Tento režim daňového zacházení se zakládá na judikatuře Soudního dvora Evropské unie, podle které se dvě formálně oddělené transakce nebo více takových transakcí, které by se mohly uskutečnit zvlášť a jsou tedy vždy zdanitelné nebo osvobozené od daně, za určitých okolností považují za jedinou transakci, pokud na sobě nejsou nezávislé. V těchto případech sdílí vedlejší plnění

daňový osud hlavního plnění (úvahy uvedené v rozsudku ve věci C-41/04, bod 21). V tomto ohledu je irrelevantní, že k zaplacení hlavního a vedlejšího plnění nedochází formou úhrnné částky nebo že dodavateli hlavního a sporného plnění jsou formálně odlišné subjekty.

- 12 Pokud je dodání konečných výrobků dodáním uvnitř Společenství, představuje i dodání fakturovaných nástrojů dodání uvnitř Společenství, v důsledku čehož podle čl. 53 odst. 1 ZDDS podléhá nulové sazbě daně. Rozhodnutí daňových orgánů, že dodavatel nemohl ve sporné faktuře za dodání nástrojového vybavení s ohledem na dodání konečných výrobků, k jejichž výrobě byly tyto nástroje použity, uskutečněná uvnitř Společenství, vykázat DPH, je tedy správné. Z tohoto důvodu žalobkyni ani nevznikl nárok na vrácení odvedené DPH podle čl. 1 odst. 2 nařízení č. N-9 ze dne 16. prosince 2009 (který provádí článek 4 směrnice 2008/9).

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 13 Společnost Brose Prievidza v kasačním opravném prostředku vznáší následující námitky: Soud prvního stupně (ASSG) se neodůvodněně ztotožnil s názorem finančních orgánů, že přímý dodavatel, společnost Brose Coburg, ve sporné faktuře vykázal DPH v rozporu s právními předpisy. Vzhledem k tomu, že dodané nástrojové vybavení nebylo přepraveno do jiného členského státu, se jedná o zdanitelné dodání s místem plnění v tuzemsku.
- 14 Soud prvního stupně měl neodůvodněně za to, že dodání daného nástrojového vybavení představuje vedlejší plnění k dodání obrobků zhotovených jejich pomocí, a to jakožto předmět dodání uvnitř Společenství uskutečněných pro příjemce, u něhož byla provedena daňová kontrola, protože obě plnění je z hospodářského hlediska třeba považovat za jediné dodání, které bylo uměle rozděleno. V tomto ohledu zohlednil judikaturu Soudního dvora Evropské unie ve věcech C-41/04 a C-349/96, kterou nelze vztáhnout na projednávanou věc. Předkládající soud rovněž nesprávně odkázal na odůvodnění rozsudků Nejvyššího správního soudu (Varchoven administrativen sad, Bulharsko, dále jen „VAS“) vydaných ve správních věcech, kterými byly s konečnou platností ukončeny spory týkající se povinnosti dodavatele na předchozím stupni dodavatelského řetězce a výrobce nástrojů, jako je dodavatel dotčený v projednávaném sporu (společnost IME Bulgaria), k DPH.
- 15 Soud prvního stupně nezohlednil skutečnost, že v projednávané věci společnost IME Bulgaria dané nástroje převedla na společnost Brose Coburg, která je následně za pomoci sporné faktury převedla na společnost Brose Prievidza, avšak aniž byl předmět dodání přepraven na Slovensko. Nezohlednil ani skutečnost, že aby se jednalo o vedlejší plnění, je nezbytné, aby dodavatel obou dodání byl totožný, což není případ projednávané věci.
- 16 Konečně nedošlo ani ke společné platbě za dodání vyrobených obrobků na jedné straně a za dané nástroje na straně druhé, jak vyžaduje článek 128 ZDDS k tomu,

aby dodání mohlo být kvalifikováno jako vedlejší plnění. Judikatura Soudního dvora Evropské unie, podle které z hlediska kvalifikace dodání jako vedlejšího plnění není podstatné, zda dojde ke společné platbě, není relevantní vzhledem ke způsobu provedení směrnice o DPH, kterou nelze vykládat k tíži osoby povinné k dani.

- 17 ASSG měl za to, že sporné dodání podléhá nulové sazbě daně, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie, a to tím spíše, že osvobození od DPH je podle článku 138 směrnice o DPH právem osoby povinné k dani, jehož výkon nelze osobě povinné k dani uložit. Nedošlo ani ke společné platbě za dodání vyrobených obrobků na jedné straně a nástrojů na straně druhé.

### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 18 Předkládající soud považuje skutková zjištění soudu prvního stupně, která učinil ohledně toho, že došlo k umělému rozdělení dodání konstrukčních dílů nezbytných pro činnost společnosti Brose Prievidza a dodání nástrojů, bez nichž by výroba konstrukčních dílů nebyla možná, za správná. Tento závěr je založen na výkladovém vodítku, které je uvedeno v bodech 56 a 57 rozsudku ze dne 21. února 2008 ve věci C-425/06.
- 19 Pro účely použití tohoto vodítka na projednávanou věc je třeba zohlednit následující skutečnosti: faktické propojení společností Brose Coburg a Brose Prievidza; okolnost, že dodávky společnosti IME Bulgaria určené společnosti Brose Prievidza byly rozděleny na části, jelikož dodavatel vyrobené konstrukční díly prodával žalobkyni, avšak nástroje, které jsou nezbytně nutné k jejich výrobě, společnost Brose Prievidza prodal prostřednictvím prostředníka propojeného s příjemcem; při izolovaném pohledu se dodání nástrojů z ekonomického hlediska jeví jako nelogické, protože nástroje zůstávají u dodavatele, společnosti IME Bulgaria, přičemž bez nich nelze vyrobit konstrukční díly, které jsou společnosti Brose Prievidza dodávány jako dodání uvnitř Společenství.
- 20 Podle předkládajícího soudu nebylo ani tvrzeno, ani prokázáno, že jediným cílem rozdělení dodání je zajištění daňového zvýhodnění pro společnost Brose Prievidza, ani v čem toto zvýhodnění popřípadě spočívá.
- 21 Vzhledem k tomu, že podstatou sporné otázky dotčené v projednávané věci je, zda společnost Brose Coburg ve faktuře za dodání nástrojů vykázala daň v souladu s právními předpisy a zda má společnost Brose Prievidza podle směrnice 2008/9 v konečném důsledku nárok na vrácení DPH odvedené z tohoto dodání, považuje předkládající soud za zjištěné následující skutečnosti:
- 22 Jak měl za to ASSG, podle čl. 1 odst. 2 nařízení č. N-9, který provádí čl. 4 písm. b) směrnice 2008/9, se směrnice (respektive nařízení) nevztahuje na částky DPH fakturované za dodání zboží, které je nebo může být osvobozeno od daně podle článku 138 nebo čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112/ES.

- 23 V první řadě je sporné, zda lze vedlejší plnění spočívající v dodání nástrojů kvalifikovat jako osvobozené od daně nebo podléhající osvobození od daně, pokud je s jistotou prokázáno, že jeho předmět neopustil stát dodavatele.
- 24 Dále bylo zjištěno, že existuje judikatura VAS (na kterou odkázal i ASSG), která s konečnou platností ukončila spory týkající se povinnosti dodavatele na předchozím stupni dodavatelského řetězce a výrobce nástrojů, jako je dodavatel dotčený v projednávaném sporu (společnost IME Bulgaria), k DPH. Podle odůvodnění těchto rozsudků se v případě dodání nástrojů, jako jsou sporné nástroje, jedná o vedlejší plnění k dodáním obrobků vyrobených pomocí těchto nástrojů uskutečněných uvnitř Společenství, a proto podléhají nulové sazbě daně. Tato odůvodnění vycházejí rovněž z výkladu směrnice o DPH poskytnutého [v rozsudcích Soudního dvora] ve věcech C-425/06, bod 48, C-349/96, bod 26, a C-41/04.
- 25 Existuje rovněž judikatura VAS vydaná v jiných obdobných případech, podle které společnosti usazené v jiném členském státě Unie, která je příjemcem nástrojů, podle směrnice 2008/9 v Bulharsku nepřísluší nárok na vrácení DPH odvedené z jejich pořízení, protože dodání nástrojů představují vedlejší plnění k dodáním obrobků vyrobených pomocí těchto nástrojů, uskutečněných pro tutéž společnost uvnitř Společenství. Rozdíl oproti okolnostem projednávaného případu spočívá pouze v tom, že při převodu vlastnického práva k nástrojům chybí zprostředkovatelská společnost; ve zmíněné věci tyto nástroje na společnost, která podala žádost o vrácení daně a byla příjemcem vyrobených obrobků, převedl přímo výrobce.
- 26 Vychází-li se z logiky, že uměle rozdělená dodání musí podléhat jedinému režimu zdanění, a to režimu, který se vztahuje na hlavní plnění, podléhá dodání nástrojů nulové sazbě daně stejně jako dodání konstrukčních dílů vyrobených jejich pomocí. V souladu s tím společnosti Brose Prievidza podle provedeného ustanovení směrnice 2008/9 nepřísluší nárok na vrácení DPH odvedené z dodání přístrojů – jak rozhodl soud prvního stupně.
- 27 Předkládající soud si s ohledem na výklad směrnice o DPH podaný Soudním dvorem v rozsudku ve věci C-80/20 klade otázku, zda je tento závěr v projednávané věci skutečně slučitelný s unijním právem. V původním řízení v dané věci byl veden spor ohledně nároku na vrácení DPH odvedené z dodání výrobního zařízení podle směrnice 2008/9, o které požádal příjemce usazený ve Francii, který byl rovněž příjemcem dodání zboží uvnitř Společenství, jehož předmětem bylo zboží, které pomocí tohoto zařízení vyrobil jeho dodavatel, který byl pro účely DPH identifikován v Rumunsku, kde měl i sídlo. Stejně jako v projednávaném případě předmět sporného dodání výrobního zařízení neopustil území státu dodavatele a zboží vyrobené jeho pomocí bylo předmětem dodání uvnitř Společenství.
- 28 Ačkoli se předběžné otázky, které byly v dané věci položeny Soudnímu dvoru, a poskytnuté odpovědi týkaly podmínek pro uplatnění nároku na vrácení daně

podle směrnice 2008/9, nezdá se, že v případě, který je podobný projednávané věci, došlo ke zpochybnění existence tohoto nároku.

- 29 Předkládající soud poukazuje na odůvodněný názor navrhovatelky v řízení o kasačním opravném prostředku, že původní řízení ve věcech C-41/04, C-572/07 a C-392/11 se od projednávaného případu liší v tom ohledu, že dodání, která byla v těchto věcech kvalifikována jako vedlejší plnění, byla uskutečněna mezi týmiž stranami. Totéž platí i pro původní řízení ve věci C-80/20, v němž výrobce výrobního zařízení a obrobků vyrobených jeho pomocí jak zařízení, tak obrobky dodal přímo osobě usazené mimo Rumunsko, která požádala o vrácení DPH odvedené z pořízení daného zařízení. Na druhou stranu ve věci C-425/06, stejně jako v projednávaném případě, vystupují různí dodavatelé a jeden příjemce dodání, v dané věci je však cílem případného rozdělení dodání zneužití daňového režimu, zatímco v projednávané věci takové zneužití nebylo ani tvrzeno, ani prokázáno.
- 30 Z těchto důvodů předkládající soud přerušuje řízení o kasačním opravném prostředku a předkládá Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.