

Vec C-726/23

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

Dátum podania:

28. november 2023

Vnútroštátny súd:

Curtea de Apel București

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

16. september 2021

Odvolateľka-žalobkyňa v prvom stupni:

SC Arcomet Towercranes SRL

Odporcovia-žalovaní v prvom stupni:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București
(Generálne riaditeľstvo verejných financií Bukurešť)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București
(Daňová správa pre stredne veľkých daňovníkov Bukurešť)

Predmet konania vo veci samej

Odvolanie podané proti rozsudku Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť, Rumunsko), ktorým sa zamietla žaloba spoločnosti SC Arcomet Towercranes SRL (ďalej len „žalobkyňa“) o čiastočnú neplatnosť rozhodnutia o odvolaní, ktoré v správnom konaní podala uvedená spoločnosť proti rozhodnutiu o vyrubení dodatočnej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 437 705 rumunských lei (RON) spolu s príslušenstvom (úroky a penále z omeškania) vo výške 222 917 RON, ako aj o čiastočnú neplatnosť rozhodnutia o vyrubení dane vo veci uvedených daňových povinností a protokolu o daňovej kontrole, ktorý bol základom napadnutého rozhodnutia o vyrubení dane. Žalobkyňa ďalej navrhuje, aby ju súd oslobodil od povinnosti zaplatiť dve sporné sumy a tiež aby uznal jej nárok na vrátenie sumy 84 973 RON a nariadil jej skutočné vrátenie.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Vnútroštátny súd žiada na základe článku 267 ZFEÚ o výklad článku 2 ods. 1 písm. c) a článkov 168 a 178 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že suma fakturovaná určitou spoločnosťou (hlavná spoločnosť) pridruženej spoločnosti (prevádzkovej spoločnosť), rovnajúca sa sume potrebnej na zosúladenie zisku prevádzkovej spoločnosti s vykonávanými činnosťami a podstupovanými rizikami podľa metódy marže v smernici OECD o transferovom oceňovaní, predstavuje platbu za službu, ktorá preto patrí do pôsobnosti DPH?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, majú daňové orgány v súlade s výkladom článkov 168 a 178 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, právo požadovať okrem faktúry aj dokumenty (napr. správy o činnosti, dokument o postupe prác, atď.) odôvodňujúce použitie služieb nadobudnutých na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, alebo má takáto analýza práva na odpočítanie DPH vychádzať výlučne z priamej súvislosti medzi nákupom a dodávkami/službami alebo [medzi nákupom a] celou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby?

Uvedené ustanovenia práva Únie

Charta základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“): článok 41 ods. 1 a článok 41 ods. 2 písm. a)

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“): článok 2 ods. 1 písm. c) a články 168 a 178

Uvedená judikatúra súdov Únie

Rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24; rozsudok z 29. februára 1996, Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, body 23 a 24; rozsudok z 5. decembra 1996, Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, body 19, 26 a 29; rozsudok z 18. decembra 1997, Garage Molenheide a.i./Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1996:623, bod 48; rozsudok z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, body 22 až 24; rozsudok zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, body 33, 34, 48 a 49; rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, EU:C:2012:774, body 25 až 27 a 29; rozsudok z 21. februára 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 19; rozsudok z 3. septembra 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 29; rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, bod 59; rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, body 26 až 29.

Uvedené vnútroštátne predpisy

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku) (ďalej len „daňový zákonník“):

- v článku 11 sa stanovuje, že pri určovaní výšky dane, poplatku alebo povinného príspevku na sociálne zabezpečenie daňové orgány nemusia zohľadniť transakciu, ktorá nemá hospodársky účel, a to tak, že upraví jej daňové účinky, alebo môžu zmeniť formu transakcie alebo činnosti tak, aby odrážala jej hospodársky obsah (zásada prednosti ekonomického faktora pred právnym faktorom);
- v článku 19 ods. 5 sa jednak stanovuje, že transakcie medzi prepojenými subjektmi sa vykonávajú na základe zásady ceny na trhu voľnej hospodárskej súťaže a za stanovených alebo uložených podmienok, ktoré sa nesmú líšiť od obchodných alebo finančných vzťahov vytvorených medzi nezávislými spoločnosťami, jednak sa uvádza, že pri určovaní ziskov pridružených subjektov sa zohľadňujú zásady týkajúce sa transferového oceňovania;

- v článku 126 sa stanovuje, že zdaniteľné plnenia sú plnenia, ktoré predstavujú dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb podliehajúce DPH, uskutočňované za protihodnotu, alebo sú považované za takéto dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, pričom sa v ňom uvádzajú kumulatívne podmienky na to, aby sa určité plnenie považovalo za zdaniteľné;
- podľa článku 129 sa za poskytovanie služieb považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru;
- v článku 145 ods. 2 sa stanovuje nárok zdaniteľnej osoby odpočítať DPH týkajúcu sa nákupov použitých na účely niektorých plnení týkajúcich sa týchto nákupov, ako sú napríklad „zdaniteľné plnenia“ [písm. a)];
- v článku 146 ods. 1 sa okrem iného stanovuje, že pre uplatnenie práva na odpočítanie splatnej alebo zaplatenej dane z tovaru, ktorý sa jej predal alebo ktorý sa jej má predat', alebo zo služieb, ktoré sa poskytli alebo ktoré sa majú poskytnúť v jej prospech, musí byť zdaniteľná osoba držiteľom faktúry vystavenej v súlade s ustanoveniami článku 155;
- v článku 150 sa v podstate stanovuje, že daňovým dlžníkom je príjemca služieb, ak sa tieto služby poskytujú v Rumunsku, a to aj vtedy, ak ich poskytuje zdaniteľná osoba so sídlom mimo Rumunsku;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Metodické pravidlá na vykonávanie zákona č. 571/2003 o daňovom zákonníku, schválené rozhodnutím vlády č. 44/2004) (ďalej len „vykonávacie pravidlá“):

- bod 2 ods. 2 týkajúci sa článku 126 daňového zákonníka:

„Podľa článku 126 ods. 1 písm. a) daňového zákonníka sa dodanie tovaru a/alebo poskytovanie služieb uskutočňuje za protihodnotu. Podmienka týkajúca sa dodania/poskytnutia ‚za protihodnotu‘ predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi transakciou a prijatým plnením. Konkrétna transakcia je zdaniteľná, ak poskytuje zákazníkovi výhodu, pričom prijaté plnenie zodpovedá získanej výhode týmto spôsobom:

- a) podmienka týkajúca sa existencie výhody pre zákazníka je splnená vtedy, keď sa dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb zaviazal poskytnúť identifikovateľné tovary a/alebo služby osobe, ktorá zaplatí, alebo v prípade nezaplatenia, keď sa transakcia uskutočnila s cieľom umožniť prevzatie takéhoto záväzku. Uvedená podmienka je zlučiteľná so skutočnosťou, že služby sú kolektívne, že nie sú presne merateľné alebo že ich možno odvodiť zo zákonnej povinnosti;
- b) podmienka týkajúca sa existencie súvislosti medzi transakciou a prijatým plnením je splnená aj vtedy, ak cena neodráža obvyklú hodnotu transakcie, t. j. má

formu príspevkov, tovaru alebo služieb, cenových zliav alebo ju neplatí priamo príjemca, ale tretia strana“.

- V bode 41 týkajúcom sa článku 11 daňového zákonníka sa spresňuje, že na účely uplatňovania pravidiel transferového oceňovania sú rumunské daňové orgány povinné zohľadňovať zásady stanovené v Smernici Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňovú správu (ďalej len „Smernica OECD“). Podľa odseku 4.38 Smernice OECD možno vykonávať „kompenzačné úpravy“: tieto úpravy sa týkajú úprav v kontexte, v ktorom daňovník vykazuje na daňové účely transferovú cenu, ktorá je podľa neho v súlade so zásadou nezávislého vzťahu, aj keď sa líši od sumy skutočne uhradenej medzi prepojenými podnikmi.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală [nariadenie vlády č. 92/2003 z 24. decembra 2003 o daňovom poriadku (ďalej len „daňový poriadok“)]:

- v článku 6 sa stanovuje, že daňový orgán je oprávnený posúdiť v medziach svojich úloh a právomocí relevantnosť daňových skutočností a prijať riešenie založené na zákonných ustanoveniach, ako aj na úplných zisteniach týkajúcich sa všetkých okolností konkrétneho prípadu;
- v článku 64 sa stanovuje, že podporné doklady a účtovné záznamy daňovníka predstavujú dôkazy na zistenie základu dane; pri tejto príležitosti sa zohľadnia aj iné dôkazné listiny, ak existujú;
- podľa článku 65 je daňovník povinný preukázať úkony a skutočnosti, ktoré boli podkladom jeho daňových priznaní a akejkolvek žiadosti predloženej daňovému orgánu (ods. 1) a daňový orgán je povinný odôvodniť rozhodnutie o vyrubení dane na základe vlastných dôkazov alebo zistení (ods. 2);
- článok 107 stanovuje právo daňovníka byť informovaný počas daňovej kontroly, ako aj možnosť vyjadriť svoje stanovisko k zisteniam daňového orgánu a k ich daňovým dôsledkom;
- článok 109 upravuje podmienky pre vyhotovenie a účinky protokolu o daňovej kontrole, na základe ktorého sa vydáva rozhodnutie o vyrubení dane týkajúce sa rozdielov v daňových povinnostiach za kontrolované obdobia.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa je súčasťou skupiny Arcomet, nezávislej globálnej skupiny zaoberajúcej sa prenájmom žeriavov. V rámci tejto skupiny žalobkyňa nakupuje alebo si prenajíma žeriavy, ktoré následne predáva alebo ďalej prenajíma zákazníkom. Materská spoločnosť skupiny, belgická spoločnosť Arcomet Service NV (ďalej len „Arcomet Belgicko“) vyhľadáva dodávateľov pre rumunskú spoločnosť (rovnako ako pre ďalšie spoločnosti v rámci skupiny) a dojednáva

s týmito dodávateľmi zmluvné podmienky. Zmluvný vzťah s dodávateľmi a konečnými zákazníkmi následne rozvíja žalobkyňa.

- 2 V decembri 2010 vypracovala (belgická) spoločnosť Deloitte Belastingconsulenten pre Arcomet Belgicko štúdiu transferového oceňovania týkajúcu sa jej vzťahu s pridruženými subjektmi vrátane žalobkyne. Na základe podrobnej analýzy porovnateľnosti uvedenej v štúdiu sa dospelo k záveru, že finančný výsledok (prevádzková zisková marža) na trhovej úrovni, ktorý by mali pridružené subjekty (vrátane žalobkyne) zaznamenať v súlade s pravidlami transferového oceňovania, sa pohybuje medzi -0,71 % a 2,74 %.
- 3 V Rumunsku sa závery štúdie začlenili do zmluvy uzatvorenej 24. januára 2012 medzi Arcomet Belgicko a žalobkyňou, ktorou zmluvné strany prevzali úlohy a riziká súvisiace s vykonávaním činnosti predaja-nákupu a prenájmu žeriavov. Táto zmluva sa mala vzťahovať na obchodné vzťahy vzniknuté od 1. januára 2011.
- 4 Článok 3 predmetnej zmluvy stanovuje úlohy žalobkyne (nazývanej „prevádzková spoločnosť“) s cieľom určiť miestnu stratégiu na dosiahnutie maximálnej obsadenosti žeriavového parku a maximalizáciu cien ponúkaných zákazníkom, ktoré prenesie na materskú spoločnosť Arcomet Belgicko (nazývanej „objednávateľ“).
- 5 V článku 4 zmluvy sa stanovujú úlohy objednávateľa:
 - prevádzkové plnenie obchodných povinností pozostávajúcich zo stratégie a plánovania, dojednávania (rámcových) zmlúv s tretími dodávateľmi, vyjednávania podmienok zmlúv o financovaní, inžinierstva, financií, centrálného riadenia žeriavového parku a manažmentu kvality a bezpečnosti,
 - prevzatie najvýznamnejších hospodárskych rizík súvisiacich s činnosťou prevádzkovej spoločnosti objednávateľom, za predpokladu, že prevádzková spoločnosť bude v tejto súvislosti rešpektovať pokyny, postupy a rozhodnutia objednávateľa.
- 6 V súlade so závermi štúdie z decembra 2010 sa žalobkyňi podľa zmluvy zaručovala prevádzková zisková marža od -0,71 % do 2,74 %. Na tieto účely článok 5 zmluvy z 24. januára 2012 upravoval odmeňovanie zmluvných strán, pričom v prílohe 3 zmluvy sa stanovovali tieto pravidlá:
 - na konci roka sa kontrolovalo, či zisková marža prevádzkovej spoločnosti pred zdanením (PBTM) bola od -0,71 % do + 2,74 %,
 - ak bol PTBM prevádzkovej spoločnosti nižší ako -0,71 %, prevádzková spoločnosť vystavila objednávateľovi faktúru na rozdiel medzi dosiahnutým čistým ziskom pred zdanením (NPBT) a PBTM vo výške -0,71 %,
 - ak bol PTBM prevádzkovej spoločnosti vyšší ako 2,74 %, prevádzková spoločnosť vystavila objednávateľovi faktúru na rozdiel medzi dosiahnutým čistým ziskom pred zdanením (NPBT) a PBTM vo výške 2,74 %,
 - ak bol PTBM prevádzkovej spoločnosti nižší ako -0,71 %, prevádzková spoločnosť vystavila objednávateľovi faktúru na rozdiel medzi dosiahnutým čistým ziskom pred zdanením (NPBT) a PBTM vo výške -0,71 %,
 - ak bol PTBM prevádzkovej spoločnosti vyšší ako 2,74 %, prevádzková spoločnosť vystavila objednávateľovi faktúru na rozdiel medzi dosiahnutým čistým ziskom pred zdanením (NPBT) a PBTM vo výške 2,74 %.

- ak PBTM prevádzkovej spoločnosti bol vyšší alebo rovný -0,71 %, ale nižší ako +2,74 %, nijaká zo strán nemala nárok na odmenu,
 - ak bol PBTM prevádzkovej spoločnosti vyšší ako +2,74 %, objednávateľ vystavil prevádzkovej spoločnosti faktúru na rozdiel medzi dosiahnutým NPBT a PBTM vo výške 2,74 %.
 - Výpočet PBTM dosiahnutej v súlade so zásadou nezávislého vzťahu vo výške medzi -0,71 % a 2,74 % za každý finančný rok sa mal prediskutovať a dohodnúť medzi stranami na základe predbežných súvah a v prípade potreby sa následne opravil na základe overenej a schválenej účtovnej závierky.
- 7 Podľa zmluvy sa každoročne vystavila vyrovnávacia faktúra s cieľom oslobodiť strany od ich vzájomných záväzkov, a to týmto spôsobom:
- [faktúra] žalobkyne voči spoločnosti Arcomet Belgicko na pokrytie nadmerných strát pod hranicou -0,71 %, alebo
 - [faktúra] spoločnosti Arcomet Belgio voči žalobkyni na vrátenie nadmerného zisku dosiahnutého nad hranicou 2,74 %.
- 8 V rokoch 2011, 2012 a 2013 žalobkyňa zaznamenala nadmerný zisk, vo vzťahu ku ktorému dostala od spoločnosti Arcomet Belgicko tri vyrovnávacie faktúry bez DPH na sumy 250 937,77 eura (1 081 868 RON) (ďalej len „faktúra 1“), 162 076,24 eura (741 905 RON) (ďalej len „faktúra 2“) a 281 769,66 eura (1 252 128 RON) (ďalej len „faktúra 3“).
- 9 V daňovom priznaní podanom belgickým daňovým orgánom spoločnosť Arcomet Belgicko pôvodne označila tieto tri faktúry ako faktúry týkajúce sa dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Neskôr, v roku 2015, Arcomet Belgicko opravila údaje uvedené v pôvodnom daňovom priznaní, pričom belgické daňové orgány usúdili, že „vyrovnávacie“ faktúry sa týkali poskytovania služieb.
- 10 Žalobkyňa vo svojom daňovom priznaní uviedla, že faktúry 1 a 2 z roku 2012 sa týkali nákupu služieb v rámci Spoločenstva, vo vzťahu ku ktorým uplatnila mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti. Žalobkyňa neuviedla faktúru 3 z roku 2013, pretože sa podľa jej názoru vzťahovala na transakcie mimo pôsobnosti DPH.
- 11 V dňoch 28. januára 2015 až 7. júla 2015 sa žalobkyňa podrobila daňovej kontrole; predmetom skúmania bolo obdobie od 1. januára 2011 do 31. decembra 2014. Kontrola sa týkala vyrovnania daňových priznaní k DPH so zápornými sumami a možnosťou vrátenia dane, prostredníctvom ktorých žalobkyňa žiadala o vrátenie sumy 84 973 RON.
- 12 Daňoví kontrolóri dospeli vo svojej správe k záveru, že vyššie uvedené vyrovnávacie faktúry sa vzťahovali na správcovské služby zakúpené žalobkyňou od spoločnosti Arcomet Belgicko a v tejto súvislosti požiadali o predloženie

podporných dokladov osvedčujúcich reálnosť poskytnutia služieb a nevyhnutnosť ich vykonania na účely zdaniteľných plnení žalobkyne.

- 13 Okrem toho si daňoví kontrolóri vymenili informácie s belgickými daňovými orgánmi v súvislosti vykazovaním vyrovnávacích faktúr v systéme na výmenu informácií v oblasti DPH (VIES), pričom na základe tejto výmeny dospeli belgické daňové orgány k záveru, že spoločnosť Arcomet Belgicko deklarovala vyrovnávacie faktúry ako faktúry vystavené za poskytnutie služieb.
- 14 Pokiaľ ide o faktúry 1 a 2, na ktoré sa uplatnilo prenesenie daňovej povinnosti, daňoví kontrolóri odmietli právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa týchto faktúr, pričom zadržali vybranú DPH (obe faktúry sa zaznamenali s mechanizmom prenesenia daňovej povinnosti), a to s odôvodnením, že poskytnutie služieb a nevyhnutnosť ich vykonania na účely zdaniteľných transakcií neboli odôvodnené.
- 15 Pokiaľ ide o faktúru č. 3, daňoví kontrolóri konštatovali, že aj táto faktúra sa týkala nákupu služieb v rámci Spoločenstva od spoločnosti Arcomet Belgicko a vybrali dodatočnú DPH bez priznania práva na odpočítanie DPH týkajúcej sa tejto faktúry; uviedli rovnaký dôvod, t.j. nepredloženie dokladov, ktoré by odôvodňovali poskytnutie služieb a nevyhnutnosť ich vykonania na účely zdaniteľných plnení.

Na základe protokolu o daňovej kontrole sa žalobkyni prostredníctvom rozhodnutia o vyrubení dane uložila povinnosť zaplatiť daňový dlh za dodatočnú DPH vo výške 738 216 RON, ako aj príslušenstvo (úroky a správne sankcie) vo výške 341 708 RON. Ďalší rozdiel v DPH zrazenej po daňovej kontrole vo výške 738 216 RON tvorí:

- (i) 437 705 RON ako DPH neoprávnená na odpočítanie, ktorá sa skladá zo:
 - sumy 259 648 RON ako DPH týkajúcej sa faktúry 1, vo vzťahu ku ktorej daňoví kontrolóri nepriznali právo na odpočítanie DPH,
 - sumy 178 057 RON ako DPH týkajúcej sa faktúry 2, vo vzťahu ku ktorej daňoví kontrolóri nepriznali právo na odpočítanie DPH.
 - (ii) Sumy 300 511 RON ako DPH vybranej dodatočne po vystavení faktúry 3, za ktorú daňoví kontrolóri vybrali dodatočnú DPH.
- 16 Žalobkyňa podala proti protokolu o daňovej kontrole a rozhodnutiu o vyrubení dane odvolanie v správnom konaní. Toto odvolanie správne orgány zamietli ako nedôvodné a nepodložené dokladmi, pokiaľ ide o sumu 437 705 RON za DPH a sumu 222 917 RON (za úroky a penále z omeškania).
 - 17 Žalobkyňa podala žalobu o neplatnosť rozhodnutia o vyrubení dane na Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť), pričom uviedla tieto žalobné dôvody:

- protokol o daňovej kontrole nespĺňal zákonom stanovené formálne požiadavky, pričom došlo k porušeniu práva žalobkyne na obhajobu,
 - na činnosti vykonávané spoločnosťou Arcomet Belgicko a riziká, ktoré táto spoločnosť znáša v súvislosti s činnosťou žalobkyne, sa nevzťahuje DPH,
 - za predpokladu existencie služby, na ktorú sa vzťahuje DPH, došlo k nezákonnému popretiu práva na odpočítanie DPH súvisiacej s činnosťou žalobkyne,
 - daňové orgány nesprávne vyložili a uplatnili mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti.
- 18 V rámci žaloby žalobkyňa tiež navrhla predložiť Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku vo veci výkladu článku 2 ods. 1 písm. c) a článkov 168 a 178 smernice o DPH vo vzťahu k skutkovému stavu a právnomu posúdeniu v prejednáwanej veci.
- 19 Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť) zamietol žalobu žalobkyne ako nedôvodnú, a to z nižšie uvedených dôvodov.
- 20 Pokiaľ ide o žalobný dôvod vychádzajúci z nedodržania zákonom stanovených formálnych náležitostí v protokole o daňovej kontrole a z porušenia práva na obhajobu, uvedený súd konštatoval, že údajná nezrovnalosť pozostávajúca z nedostatočného odôvodnenia orgánu daňovej kontroly v súvislosti so stanoviskom žalobkyne k výsledkom daňovej kontroly môže viesť k neplatnosti rozhodnutia o vyrubení dane jedine vtedy, ak by žalobkyňa preukázala, že jej vznikla škoda, ktorú nemožno napraviť iným spôsobom; v prejednáwanej veci však žalobkyňa existenciu takejto škody nepreukázala.
- 21 Pokiaľ ide o žalobný dôvod vychádzajúci zo skutočnosti, že činnosti vykonávané spoločnosťou Arcomet Belgicko a riziká, ktoré táto spoločnosť znáša v súvislosti s pôsobením v Rumunsku, nepatria do pôsobnosti DPH, uvedený súd odkázal na ustanovenie bodu 2 ods. 2 metodických pravidiel, pričom odmietol tvrdenie, podľa ktorého neexistuje jednoznačne identifikovateľná služba poskytovaná spoločnosťou Arcomet Belgicko, ale iba účasť spoločnosti Arcomet Belgicko na všetkých hospodárskych transakciách vykonávaných spoločnosťou Arcomet v Rumunsku.
- 22 V súvislosti so žalobným dôvodom vychádzajúcim z práva na odpočítanie DPH týkajúcej sa činností vykonávaných žalobkyňou, v prípade, že tieto činnosti by predstavovali služby, na ktoré sa vzťahuje DPH, uvedený súd na základe judikatúry Súdneho dvora vyhlásil, že výkon práva na odpočítanie DPH podlieha hmotnoprávnej požiadavke, aby tovary alebo služby, na základe ktorých vzniká toto právo na odpočítanie dane, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o formálne náležitosti, zahŕňajú požiadavku, aby bola zdaniteľná osoba držiteľom faktúry vystavenej v súlade s ustanoveniami zákona.

- 23 Zdaniteľná osoba je z tohto dôvodu povinná nielen byť držiteľom faktúry uvádzajúcej DPH, ktorú by si chcela odpočítať, ale musí aj preukázať, že fakturované tovary/služby sa skutočne dodali/poskytli, a to na účely jej vlastných zdaniteľných plnení. Použitie výrazu „použité na účely...“ v texte článku 145 ods. 2 písm. a) daňového zákonníka naznačuje, že tovary/služby, za ktoré sa zaplatila daň, o ktorej odpočítanie sa žiada, musia byť spôsobilé viesť ku konkrétnej výhode v súvislosti s plneniami predstavujúcimi predmet činnosti osoby, ktorá odpočítanie DPH požaduje.
- 24 Napokon, pokiaľ ide o žalobný dôvod vychádzajúci z nesprávneho výkladu a uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, uvedený súd konštatoval, že žalobkyňa nebola na účely uznania svojho práva na odpočítanie DPH schopná preukázať nevyhnutnosť nákupov na účely jej zdaniteľných plnení, takže mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti sa na ňu nevzťahoval.
- 25 Žalobkyňa podala proti rozsudku Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť) odvolanie na Curtea de Apel București (Odvolací súd Bukurešť, Rumunsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 26 *Žalobkyňa* vo svojom odvolaní uvádza voči rozsudku vyhlásenému Tribunalul București (Vyšší súd Bukurešť) viaceré výhrady, ktoré sa týkajú týchto aspektov:
- uvedený súd mal nesprávne vyložiť ustanovenia článku 126 ods. 1 a článku 129 ods. 1 daňového zákonníka, pretože na činnosti vykonávané spoločnosťou Arcomet Belgicko a riziká, ktoré táto spoločnosť znáša v súvislosti s pôsobením v Rumunsku, sa nevzťahuje DPH,
 - za predpokladu existencie služieb, na ktoré sa vzťahuje DPH, mal uvedený súd nesprávne vyložiť ustanovenia článku 145 ods. 2 daňového zákonníka, pokiaľ ide o právo na odpočítanie DPH týkajúcej sa činností vykonávaných žalobkyňou,
 - formálna požiadavka na účely odpočítania DPH je podľa žalobkyne splnená, pretože vyrovnávacie faktúry vystavené spoločnosťou Arcomet Belgicko obsahujú všetky náležitosti stanovené daňovým zákonníkom a boli preto vydané platne,
 - žalobkyňa poskytla daňovým kontrolárom dostatočné podporné doklady na potvrdenie znášania rizík a výkonu funkcií spoločnosťou Arcomet Belgicko v súvislosti s pôsobením v Rumunsku, v súlade s ustanoveniami zmluvy,
 - ak by sa opísané úpravy [finančného] výsledku považovali za súvisiace s poskytovaním služieb, s príslušnou DPH by sa zaobchádzalo na základe predpokladu, že vyrovnávacie faktúry žalobkyne sa zaevidujú ako faktúry týkajúce sa nákupu služieb v rámci Spoločenstva zdaniteľné v Rumunsku, vo

- vzťahu ku ktorým by bolo potrebné uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti.
- 27 V konaní o odvolaní žalobkyňa opätovne navrhla položiť Súdnemu dvoru rad prejudiciálnych otázok, z ktorých vnútroštátny súd pripustil iba dve, pričom pred predložením Súdnemu dvoru ich preformuloval.
 - 28 *Daňové orgány* ako odporcovia-žalovaní v prvom stupni konania vo veci samej predniesli pripomienky najmä k otázkam navrhnutým žalobkyňou.
 - 29 Pokiaľ ide o prvú položenú prejudiciálnu otázku, podľa názoru žalovaných nemožno zohľadniť odkaz žalobkyne na právnu úpravu transferového oceňovania, keďže ustanovenia týchto predpisov sa vzťahujú len na úpravu príjmov alebo výdavkov. Okrem toho kódex správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní (Ú. v. EÚ C 176, 2006, s. 1) stanovuje svoju pôsobnosť len v prípadoch nejasnosti miestnej legislatívy. V Rumunsku však existuje osobitná úprava týkajúca sa obsahu dokumentácie o transferovom oceňovaní. Na druhej strane, dokumentácia o transferovom oceňovaní bola vytvorená pre Arcomet Belgicko, pričom na žalobkyňu nemožno uplatniť belgické právne predpisy, na základe ktorých vznikla táto dokumentácia.
 - 30 V súvislosti s druhou prejudiciálnou otázkou daňové orgány na základe judikatúry Súdneho dvora (rozsudok z 21. marca 2000, *Gabalfrisa a i.*, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, bod 46, v ktorom sa odkazuje na body 23 a 24 rozsudku z 29. februára 1996, *Inzo/Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1985:74 a bod 24 rozsudku zo 14. februára 1985, *Rompelman/Minister van Financiën*, C-268/83, EU:C:1985:74) uvádzajú, že zdaniteľná osoba žiadajúca o odpočítanie DPH je osobou, ktorá je povinná preukázať splnenie všetkých právnych podmienok pre priznanie odpočítania, pričom príslušné ustanovenia v danej oblasti [článok 4 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 (77/188/EHS)], ktoré sa prebrali do smernice o DPH, nebránia daňovým orgánom požadovať objektívne dôkazy na podporu deklarovaneho zámeru dotknutej osoby vykonávať hospodársku činnosť vedúcu k zdaniteľným plneniam.
 - 31 Zdaniteľné osoby majú podľa daňových orgánov právo na odpočítanie DPH z nákupu tovaru a služieb len pri splnení dvoch kumulatívnych podmienok, t. j. vtedy, ak sú nákupy určené na účely zdaniteľných plnení, a ak sú ich základom faktúry, ktoré musia obsahovať všetky náležitosti potrebné na vznik práva na odpočítanie.
 - 32 Daňové orgány v tejto súvislosti uvádzajú, že na preukázanie, že nakúpené služby sa používajú na účely zdaniteľného plnenia, je zdaniteľná osoba povinná nielen byť držiteľom faktúry, na ktorej sa uvádza odpočítateľná DPH, ale musí aj preukázať, že fakturované služby sa skutočne poskytli, a to na účely jej vlastných zdaniteľných plnení. V prejednávanej veci však žalobkyňa, hoci niesla dôkazné bremeno, nepredložila nijaký podporný doklad, z ktorého by bolo zrejmé, že dané služby sa poskytli na účely jej zdaniteľných plnení. Dokumenty predložené

žalobkyňou nemajú charakter správ o činnosti, z ktorých by vyplývala povaha nakupovaných služieb, počet odpracovaných hodín pri každom plnení, použité ľudské a materiálne zdroje alebo spôsob výpočtu poplatkov stanovených za fakturované služby.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 33 Pokiaľ ide o relevantnosť položených prejudiciálnych otázok, vnútroštátny súd zastáva jednak názor, že ich prostredníctvom sa požaduje výklad ustanovení práva Únie [článku 2 ods. 1 písm. c) a článkov 168 a 178 smernice o DPH], jednak usudzuje, že tieto otázky spĺňajú predpoklad stanovený v článku 267 prvom odseku ZFEÚ, pretože odpoveď na ne nevyplýva z existujúcej judikatúry Súdneho dvora, a to ani v súvislosti s kvalifikáciou transakcií ako zdaniteľných plnení, ani pokiaľ ide o výkon práva na odpočítanie DPH.
- 34 Pokiaľ ide o potrebu obrátiť sa na Súdny dvor, vnútroštátny súd predovšetkým uvádza, že ustanovenie práva Únie, ktorého sa týka prvá prejudiciálna otázka [čiže článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ktorý by sa mal vykladať v tom zmysle, že suma fakturovaná určitou spoločnosťou (hlavná spoločnosť) pridruženej spoločnosti (prevádzková spoločnosť), rovnajúca sa sume potrebnej na zosúladenie zisku prevádzkovej spoločnosti s vykonávanými činnosťami a podstupovanými rizikami podľa metódy marže v smernici OECD o transferovom oceňovaní, predstavuje platbu za službu, ktorá preto patrí do pôsobnosti DPH], zatiaľ nebolo predmetom výkladu, a preto vnútroštátny súd nie je oslobodený od povinnosti podať na tieto účely návrh na začatie prejudiciálneho konania (rozsudok z 27. marca 1963, *Da Costa en Schaake NV a i./Administratie der Belastingen*, 28-30/62, EU:C:1963:6).
- 35 Po druhé, vnútroštátny súd zastáva názor, že správne uplatnenie práva Únie v prejednávanej veci nie je natoľko zrejmé, že nenecháva priestor na rozumné pochybnosti, čiže tak jednoznačné, aby mohol rozhodnúť, že Súdnemu dvoru nepoloží otázku vo veci výkladu práva Únie, ktorá sa nastolila vo vnútroštátnom konaní (vec C-495/03, *Intermodal Transports/UE*:C:2005:552, bod 37 a citovaná judikatúra), a vyriešiť ju na vlastnú zodpovednosť (vec 283/81 *CILFIT/Ministero della Sanità*, EU:C:1982:335, bod 16).
- 36 Špecifické okolnosti prejednávanej veci týkajúce sa vyššie uvedenej správnej praxe preto vedú k neistému záveru, pokiaľ ide o uplatnenie judikatúry Súdneho dvora, na ktorú sa odkázalo. V prejednávanej veci vzniká viacero otázok, najmä či opísané vyrovnávacie faktúry zodpovedajú formálnemu spôsobu úpravy prevádzkového výsledku, alebo, či nesúvisia s nijakým poskytnutím služieb, ale predstavujú úpravu výsledku mimo pôsobnosti DPH v prípade, že by neexistovala jednoznačne identifikovateľná služba poskytnutá žalobkyňi spoločnosťou Arcomet Belgicko. Okrem toho v prípade neexistencie služby poskytnutej spoločnosťou Arcomet Belgicko žalobkyňi a patriacej do pôsobnosti DPH vzniká

otázka, či sa príslušná DPH má považovať za odpočítateľnú z dôvodu, že [uvedená služba] slúži na účely zdaniteľných plnení žalobkyne.

- 37 Navyše vzhľadom na neexistenciu osobitnej vnútroštátnej právnej úpravy (ustanovenia daňového zákonníka vyžadujú na uplatnenie práva na odpočítanie DPH len existenciu faktúry) sa prostredníctvom druhej prejudiciálnej otázky nastoľuje problematika týkajúca sa určenia, či je požiadavka iných dodatočných dokladov než faktúry v súlade so zásadou proporcionality vyplývajúcou z judikatúry Súdneho dvora v oblasti DPH. Je tiež potrebné rozhodnúť, či je predmetný postup zlučiteľný s ustanoveniami a cieľmi smernice o DPH a so zásadami, ktoré stanovil Súdny dvor vo svojej judikatúre s cieľom určiť existenciu služby v pôsobnosti DPH, pokiaľ ide o súvislosť medzi službou a platbou.
- 38 Po tretie, rozsudok, ktorý sa má vydať v konaní vo veci samej je z hľadiska systému vnútroštátnych opravných prostriedkov konečný, preto je vnútroštátny súd v zmysle článku 267 tretieho odseku ZFEÚ povinný obrátiť sa na účely výkladu príslušných ustanovení práva Únie na Súdny dvor.

PRACOVNÝ DOKUMENT