Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 6. apríla 2017 [1]

Vec C-132/16

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofija
proti
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Právo týkajúce sa dane z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane – Bezodplatné poskytovanie služieb v prospech komunálnej infraštruktúry – Súvislosť s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby – Ekonomické priradenie *verzus* príčinná súvislosť – Zaúčtovanie nákladov ako režijných nákladov“

I. Úvod

1. Ako úzko alebo široko musia z hľadiska práva týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty súvisieť náklady zaťažené daňou z pridanej hodnoty, ktoré znáša podnikateľ na účely dosiahnutia príjmu, s jeho zdaniteľnými transakciami, aby bolo možné odpočítať daň? Je v tejto súvislosti postačujúce, že náklady boli pre podnik užitočné alebo nevyhnutné? Postačuje samotná *príčinná súvislosť* nákladov s avizovanými príjmami alebo musia byť náklady *priamo a bezprostredne priraditeľné* k príjmom podniku podliehajúcim dani z pridanej hodnoty?

2. Je napríklad postačujúce, ak podnik obnoví infraštruktúru odpadových vôd vo vlastníctve obce, aby tak získal stavebné povolenia na svoje budovy, ktoré budú predmetom budúceho zdaniteľného nájmu? Alebo musia byť náklady na sanáciu priamo a bezprostredne priraditeľné k určitým transakciám podniku? V poslednom z uvedených prípadov závisí od posúdenia služby poskytnutej obci, či podnik môže odpočítať daň za náklady na sanáciu. Podnik totiž vykonáva sanáciu priamo a bezprostredne v prospech obce zodpovednej za čistenie odpadových vôd.

3. Toto sú kľúčové otázky, ktorými sa musí Súdny dvor v prejednávnom konaní o prejudiciálnych otázkach zaoberať. Pri ich zodpovedaní treba zohľadniť aj skorší rozsudok Súdneho dvora vo veci Sveda [2]. Tento rozsudok spôsobil v členských štátoch určitú neistotu, pokiaľ ide o rozsah odpočítania dane. Súdny dvor má teraz v prejednávanom konaní príležitosť, aby dotknuté vyjadrenia spresnil.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec prípadu tvorí v oblasti práva Únie smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[3] (ďalej len „smernica o DPH“). Článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH v tejto súvislosti stanovuje:

„1. Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

a) …

b) poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania.“

5. Článok 168 smernice o DPH sa týka odpočítania dane:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou, …“

6. Článok 176 ods. 2 smernice o DPH obsahuje prechodné ustanovenie:

„Do nadobudnutia účinnosti ustanovení uvedených v prvom pododseku si členské štáty môžu ponechať všetky výnimky, ktoré stanovovali ich vnútroštátne právne predpisy k 1. januáru 1979, alebo, v prípade členských štátov, ktoré pristúpili do Spoločenstva po tomto dátume, ku dňu ich pristúpenia.“

B. Vnútroštátne právo

7. § 69 bulharského Zakon za dănak vărchu dobavenata stojnost (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „ZDDS“) stanovuje:

„1. Pokiaľ sa tovary a služby použijú na účely zdaniteľných plnení vykonaných zaregistrovanou zdaniteľnou osobou, táto osoba má právo odpočítať tieto sumy:

(1) DPH za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný dodávateľom, alebo za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté poskytovateľom, ak je táto osoba zároveň zdaniteľnou osobou zaregistrovanou podľa tohto zákona.“

8. § 70 ZDDS stanovuje:

„1. Napriek splneniu podmienok uvedených v § 69 alebo v § 74 právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe nevzniká, pokiaľ: …

(2) sú tovary, ktoré sa majú dodať, alebo služby, ktoré sa majú poskytnúť, bezodplatné plnenia alebo sa použijú na iné ako ekonomické činnosti zdaniteľnej osoby; …“

3 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

III. Spor vo veci samej

9. Spoločnosť „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (ďalej len „Iberdrola“) vlastní pozemky, na ktorých má byť postavené letovisko. Letovisko plánuje dať do zdaniteľného nájmu. Na to, aby bolo možné napojiť letovisko na existujúcu čerpaciu stanicu odpadových vôd, muselo dôjsť k podstatnej sanácii tejto čerpacej stanice. Bez rekonštrukcie nebolo možné prijať odpadovú vodu tiež z plánovaných nehnuteľností spoločnosti Iberdrola. Spoločnosť Iberdrola a obec preto uzavreli zmluvu, v ktorej sa spoločnosť Iberdrola zaviazala zrekonštruovať komunálnu infraštruktúru odpadových vôd na vlastné náklady. Sanáciu potom vykonal stavebný podnik na základe objednávky spoločnosti Iberdrola.

10. Po rekonštrukcii komunálnej čerpacej stanice odpadových vôd boli postavené nehnuteľnosti v letovisku, ktoré mohli byť napojené na túto stanicu. Spoločnosť Iberdrola vykonala vo vzťahu k vzniknutým nákladom odpočet dane. Vnútroštátny orgán však odpočet dane zakázal podľa § 70 ods. 1 bodu 2 ZDDS. Spoločnosť Iberdrola sa proti tomu bránila na správnom súde.

11. Správny súd usúdil, že pri rekonštrukcii čerpacej stanice spoločnosťou Iberdrola išlo o bezodplatné poskytnutie služby v prospech obce. Rekonštrukcia však slúžila ekonomickej činnosti spoločnosti Iberdrola (nájom letoviska). Až v dôsledku rekonštrukcie komunálnej čerpacej stanice totiž bolo možné využiť letovisko na účely, na ktoré je určené.

12. Správny súd vychádzal z toho, že na účely odpočítania DPH na vstupe na základe faktúry stavebného podniku je potrebné, aby výdavky vykázané vo faktúre boli zahrnuté vo všeobecných nákladoch spoločnosti Iberdrola a boli súčasťou ceny transakcií, ktoré vykonáva. Znalec, ktorého zabezpečil súd, dospel k záveru, že výdavky boli v účtovníctve vykázané ako výdavky na realizáciu projektu letoviska. Znalec tak zistil, že tieto výdavky sú zahrnuté v nákladoch na stavebné práce v rámci projektov stavieb na pozemkoch patriacich spoločnosti a že tieto náklady sú spojené s ekonomickou činnosťou kontrolovanej spoločnosti Iberdrola.

13. Správny súd preto zrušil rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane a rozhodnutie o zmene dodatočného vymáhania dane. Proti tomuto zrušeniu bolo začaté konanie o kasačnom opravnom prostriedku na Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko). Tento súd rozhodol, že konanie preruší a podá návrh na začatie prejudiciálneho konania.

IV. Konanie pred Súdnym dvorom

14. Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd), ktorý právny spor prejednáva, položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 26 ods. 1 písm. b), článok 168 písm. a) a článok 176 smernice Rady 2006/112 takému ustanoveniu vnútroštátneho práva, akým je § 70 ods. 1 bod 2 ZDDS, ktorý nepriznáva právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe pri poskytnutí služieb pozostávajúcich zo stavebných alebo rekonštrukčných prác v prípade nehnuteľnosti vo vlastníctve tretej osoby, ktoré sú použité tak príjemcom služieb, ako aj treťou osobou, a to z jediného dôvodu, že tretia osoba bezodplatne získa výsledky týchto služieb, pričom sa nezohľadňuje skutočnosť, že služby budú použité na účely ekonomickej činnosti zdaniteľného príjemcu služieb?

2. Bráni článok 26 ods. 1 písm. b), článok 168 písm. a) a článok 176 smernice Rady 2006/112 takej daňovej praxi, ktorá spočíva v nepriznaní práva odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri poskytnutí služieb, hoci výdavky vynaložené na tieto služby sú zaúčtované v režijných nákladoch zdaniteľnej osoby, z jediného dôvodu, že boli vynaložené na výstavbu alebo rekonštrukciu nehnuteľnosti vo vlastníctve inej osoby, pričom sa nezohľadňuje skutočnosť, že túto nehnuteľnosť bude využívať aj príjemca poskytnutých služieb pozostávajúcich zo stavebných prác na účely svojej ekonomickej činnosti?“

15. V konaní pred Súdnym dvorom predložili k týmto otázkam svoje písomné pripomienky spoločnosť Iberdrola, Bulharská republika a Európska komisia. Na pojednávaní 24. novembra 2016 sa okrem týchto účastníkov konania zúčastnila aj bulharská finančná správa.

V. Právne posúdenie

A. O uplatniteľnosti takzvanej klauzuly „standstill“ podľa článku 176 smernice o DPH

16. Predovšetkým treba objasniť, či je na základe možnosti zaručenej v článku 176 ods. 2 smernice o DPH ponechať si predchádzajúce vnútroštátne výnimky z odpočítania dane samo osebe vylúčené, aby § 70 ZDDS porušoval smernicu o DPH. Toto ustanovenie bolo totiž prijaté v čase pristúpenia.[4]

17. Tzv. klauzula „standstill“ stanovená v článku 176 ods. 2 smernice o DPH však neumožňuje novému členskému štátu zmeniť svoju vnútroštátnu právnu úpravu v súvislosti s jeho pristúpením k Európskej únii takým smerom, ktorý by vzďaľoval túto právnu úpravu od cieľov tejto smernice. Zmena týmto smerom by bola v rozpore so samotným duchom tejto klauzuly.[5] Vo veci samej tak prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý je jediný oprávnený poskytovať výklad vlastného vnútroštátneho práva, posúdiť, či prijatím § 70 ZDDS bolo zachované dovtedajšie obmedzenie, alebo došlo k zmene právneho stavu.[6] Keďže na základe uvedeného skutkového stavu nič nesvedčí v prospech prvého variantu, ďalej budem vychádzať z toho, že článok 176 ods. 2 smernice o DPH nie je v prejednávanom prípade relevantný.

B. O prejudiciálnych otázkach

18. Obe otázky vnútroštátneho súdu sa v podstate týkajú tej istej problematiky. Ide o to, či smernica o DPH priznáva právo na odpočítanie dane aj vtedy, ak plnenie na vstupe (v prejednávanom prípade sanácia) síce súvisí so zdaniteľnými plneniami na výstupe (v prejednávanom prípade s nájmom), je však bezprostredne bezodplatne poskytované tretej osobe (v prejednávanom prípade obci). Tento problém vzniká najmä vtedy, keď obec využíva plnenie na vlastné účely v podobe komunálneho čistenia odpadových vôd.

19. Súd sa prostredníctvom svojej prvej otázky chce dozvedieť, či smernica o DPH v tejto súvislosti bráni vnútroštátnemu právu. V druhej otázke sa pýta, či smernica o DPH v tejto súvislosti bráni daňovej praxi, pričom v tejto súvislosti zohráva rolu aj spôsob „zaúčtovania“. Z obsahového hľadiska však tieto dve otázky tak úzko súvisia, že ich možno zodpovedať spoločne.

20. Najprv sa teda budem venovať irelevantnosti konkrétneho „zaúčtovania“ (o tom pozri 1. časť), aby som sa potom mohla zaoberať podmienkami odpočítania dane (o tom pozri 2. časť). V tejto súvislosti poukážem najprv na *prednosť priameho priradenia* plnenia na vstupe k plneniu na výstupe pred širokou príčinnou súvislosťou [o tom pozri písmená a) a b) 2. časti]. Táto prednosť je uznaná už aj v judikatúre Súdneho dvora [o tom pozri písmeno c) 2. časti]. Nie je v rozpore s rozsudkom Sveda[7], ani pri bližšom preskúmaní [o tom pozri písmeno d) 2. časti]. Napokon sa budem venovať súvislosti medzi zdanením bezodplatných služieb (článok 26 smernice o DPH) a odpočítaním dane (článok 168 smernice o DPH), ktorá je v prejednávanom prípade rozhodujúca [o tom pozri písmeno e) 2. časti].

4 Pozri rozsudok z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 5).

5 Pozri rozsudok z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 43).

6 V tejto súvislosti už rozsudok z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 47).

7 Rozsudok z 22. októbra 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

1. Irelevantnosť spôsobu zaúčtovania

21. V prvom rade treba poukázať na to, že právo dane z pridanej hodnoty – na rozdiel od názoru spoločnosti Iberdrola vyjadreného na pojednávaní a názoru Komisie v písomnom vyjadrení – už len zo systémového hľadiska nemôže závisieť od spôsobu určitého zaúčtovania zdaniteľnou osobou.

22. Právo Únie týkajúce sa dane z pridanej hodnoty nezdaňuje zmeny objemu aktív (t. j. žiadne zvýšenia hodnoty), a tým sa odlišuje od typickej právnej úpravy dane z príjmu, ale nadväzuje výlučne na činnosti. Vyplýva to zo znenia článkov 2 („transakcie“), 9 („ekonomická činnosť“), 13 („uskutočňujú… činnosti“) a 168 („tovar… použit[ý]“) smernice o DPH. V celom práve týkajúcom sa dane z pridanej hodnoty preto neexistuje povinnosť majetkového priznania (bilancovania). Splatná DPH sa nevypočítava z porovnania viacerých majetkov v rôznych okamihoch (tzv. porovnanie majetku podniku), ale z výdavkov tretej osoby na dodanie tovaru alebo na poskytnutie služby.

23. Ak je však porovnanie majetku v rámci práva dane z pridanej hodnoty irelevantné, potom ani zo spôsobu zaúčtovania hospodárskych skutočností nemožno vyvodiť existenciu nároku vyplývajúceho z práva dane z pridanej hodnoty (v prejednávanom prípade nárok na odpočítanie dane). Nadväznosťou na individuálne zaúčtovanie by sa navyše posúdenie na účely dane z pridanej hodnoty dostalo *de facto* do ľubovôle zdaniteľnej osoby. To nemôže byť správne. Ani článok 167 a nasl. smernice o DPH preto nijakým spôsobom nenadväzujú na bilančné posúdenie zo strany zdaniteľnej osoby. Najmä formality vzťahujúce sa na odpočítanie dane obsiahnuté v článku 178 smernice o DPH neodkazujú na účtovné právo. Na predmetnú otázku preto treba odpovedať nezávisle od spôsobu zaúčtovania zdaniteľnou osobou podľa platného vnútroštátneho účtovného práva.

24. Okrem toho práve výklad článku 26 smernice o DPH Súdnym dvorom svedčí o tom, že musia existovať náklady na podnikateľské účely, ktoré sú (najmä z účtovno-technického hľadiska) všeobecnými nákladmi zdaniteľnej osoby, ale predsa nezakladajú právo na odpočítanie dane. V tejto súvislosti ide o náklady na tzv. neekonomické, ale nie na iné účely ako na účely podnikania [8] (v tejto súvislosti pozri podrobne bod 48 a nasl. nižšie).

2. Podmienky odpočítania dane

25. Na rozdiel od tvrdenia spoločnosti Iberdrola a Komisie príčinná súvislosť medzi plneniami na vstupe a ekonomickými plneniami na výstupe sama osebe nestačí na odpočítanie dane podľa článku 168 smernice o DPH. Platí to v každom prípade vtedy, keď transakciu na vstupe možno bezprostredne priradiť transakcii na výstupe, ktorá je oslobodená od dane alebo je nezdaniteľná. V takomto prípade má ekonomické *priradenie* prednosť pred ekonomickou *príčinnou súvislosťou*. Opačný názor spoločnosti Iberdrola a Komisie sa zakladá na neprípustnom zamieňaní právnej úpravy dane z príjmu a právnej úpravy dane z pridanej hodnoty.

a) Znenie článku 168 smernice o DPH

26. Prednosť takéhoto priradenia pred samotnou príčinnou súvislosťou vyplýva už zo znenia článku 168 smernice o DPH. V zmysle tohto ustanovenia má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie dane, „pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby“. Smernica o DPH nehovorí o tom, že by prijatie plnení na vstupe podnikom malo mať príčinnú súvislosť. Potrebné je skôr určité *použitie* podnikom.

8 Pozri v tejto súvislosti judikatúru Súdneho dvora v rozsudkoch zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 44 a 70); z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28), a z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

27. To odlišuje právo dane z pridanej hodnoty okrem iného od právnej úpravy členských štátov týkajúcej sa dane z príjmu. Na účely odpočtu nákladov z daňového základu (tzv. odpočet prevádzkových nákladov) v rámci právnej úpravy dane z príjmu, ktorá zdaňuje prítok príjmov alebo zvýšenie hodnôt, možno vždy vychádzať z princípu príčinnej súvislosti, aby sa tak dosiahlo rovnomerné zdanenie podľa kritérií daných finančných možností. V tomto prípade už môže byť postačujúca kauzalita výdavkov – t. j. samotná príčinná súvislosť – na dosiahnutie príjmov.

28. V oblasti práva dane z pridanej hodnoty však ide o správne zdanenie spotrebiteľa. Pojem použitie je preto – na rozdiel od chápania Komisie – užší ako pojem príčinná súvislosť. Chápanie Komisie by veľakrát viedlo k nezdaneniu konečnej spotreby. To je v rozpore s koncepciou dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej spotrebnej dane, ktorá zahŕňa v zásade všetky tovary a služby.

29. Riziko nezdanenia konečnej spotreby sa stane zjavné, ak sa napríklad sanácia komunálnych ihrísk stanoví ako podmienka pre ďalšie stavebné povolenia ďalších obytných budov v obci. Príjemcom a „používateľom“ rekonštrukčných služieb by v tomto prípade bola obec v rámci svojej verejnoprávnej činnosti. Právo investora na odpočítanie dane zakladajúce sa výlučne na príčinnej súvislosti by znížilo príjmy z DPH a na strane príjemcu (v danom príklade obce) by znamenalo nezdanenie konečnej spotreby v rozpore so systémom. Posledný z uvedených prípadov by totiž nenastal, ak by o sanáciu požiadala sama obec.

b) Zmysel a účel odpočítania dane

30. Okrem toho odpočítanie dane má v rámci práva dane z pridanej hodnoty inú funkciu ako odpočet prevádzkových nákladov v právnej úprave dane z príjmu. Odpočítaním dane sa zabráni viacnásobnému zdaneniu (kumulácia daní) v rámci zdanenia všetkých stupňov transakcie. Prostredníctvom odpočítania dane sa zabezpečí, že daň z pridanej hodnoty znáša iba konečný spotrebiteľ[9] a zdaniteľná osoba (podnik) ňou nie je zaťažený (zásada neutrality). Zdaniteľná osoba pritom na všetkých stupňoch vystupuje ako príjemca dane na účet štátu.[10]

31. Na to, aby zdaniteľná osoba splnila svoju úlohu príjemcu dane, musí v zásade[11] uskutočniť zdaniteľné transakcie. Vyplýva to okrem iného z článku 168 smernice o DPH („na účely zdaniteľných transakcií“). Je preto rozhodujúce, či plnenie na vstupe prechádza do poskytovania spotrebiteľských služieb, ktoré je zdaniteľné alebo oslobodené od dane, resp. nezdaniteľné. Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe je teda spojené s vyberaním daní na výstupe.[12] Toto spojenie však nemožno uskutočniť prostredníctvom difúznej myšlienky príčinnej súvislosti, ale iba podľa kritéria priradenia plnenia na vstupe k určitému plneniu na výstupe. O takéto nevyhnutné spojenie však nejde v prípade, ak sú transakcie na vstupe použité bezprostredne na transakcie, ktoré sú oslobodené od dane alebo sú nezdaniteľné.

9 Rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), ako aj uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neuverejnené, EU:C:2011:825, bod 21).

10 Rozsudky z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

11 Článok 169 smernice o DPH obsahuje výnimky spravidla pre cezhraničné transakcie na účely zabránenia konkurenčne nevýhodného postavenia exportujúcich podnikov.

12 V tomto zmysle výslovne rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

c) Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa súvislosti medzi plnením na vstupe a podnikateľským plnením na výstupe

32. V tomto zmysle sa plnenie na vstupe podľa ustálenej judikatúry [13] používa na účely zdaniteľných transakcií iba vtedy, ak medzi použitím a ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby existuje priama a bezprostredná súvislosť.

33. Kritérium založené na použití tovarov alebo služieb na účely plnení, ktoré patria do ekonomickej činnosti podniku, sa podľa novšej judikatúry Súdneho dvora odlišuje dokonca aj podľa toho, či ide o nadobudnutie investičnej služby, alebo majetku. [14]

34. Pokiaľ ide o plnenie spočívajúce v nadobudnutí služby, akou je sanácia cudzej stavby, existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet je v zásade potrebná na to, aby bolo možné zdaniteľnej osobe priznať právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a určiť rozsah takéhoto práva. [15]

35. Súdny dvor však v tomto prípade urobil výnimku. Zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie dane aj *pri neexistencii* priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na dotknuté služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také rozhodujúcimi prvkami pri tvorbe ceny tovarov alebo služieb, ktoré dodáva alebo poskytuje. Takéto náklady potom priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby. [16]

36. V pozadí tejto judikatúry stojí okolnosť, že v týchto prípadoch vystupuje zdaniteľná osoba ako „spotrebiteľ“ tých plnení, ktorých náklady znáša. Oslobodenie od dane z pridanej hodnoty sa preto v prípade neexistencie iných kritérií vypočíta podľa jej celkovej ekonomickej činnosti. Ak však existuje priama súvislosť s určitým plnením na výstupe, v tom prípade je na účely určenia práva na odpočítanie dane presnejšie vychádzať z tohto plnenia na výstupe. Presnejší spôsob má prednosť pred paušálnym zohľadnením celkového obratu.

37. *V prípade existencie* priamej a bezprostrednej súvislosti s transakciou na výstupe, ktorá z dôvodu neexistencie ekonomickej činnosti nepodlieha pôsobnosti dane, preto nevzniká právo na odpočítanie dane. Súdny dvor to už viackrát konštatoval. [17] Platí to aj vtedy, ak podnikateľ využije plnenie preto, aby nepriamo posilnil svoju celkovú ekonomickú činnosť, ktorá ho oprávňuje na odpočítanie dane. Konečný cieľ zdaniteľnej osoby je totiž bezpredmetný. [18] Samotná ekonomická motivácia zdaniteľnej osoby preto nemôže byť postačujúca.

13 Pozri iba rozsudky zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 44 a nasl.); z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28); z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24); z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 27), a z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57).

14 Rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 45).

15 Rozsudky zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 46), a z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57 a tam citovaná judikatúra).

16 Rozsudky zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 47); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37); z 8. februára 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 24), a z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58 a tam citovaná judikatúra).

17 Rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), a z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 59 a tam citovaná judikatúra).

18 Rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 19); z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 20); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 38), a z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 25).

38. Súdny dvor v tejto súvislosti tiež objasnil, že samotná skutočnosť, že určitá služba je „nevyhnutnou podmienkou“ ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby, nevylučuje, aby služba slúžila na súkromné účely tretej osoby. „Nepriama súvislosť“ by sama osebe nemohla viesť k tomu, aby sa bezodplatné poskytnutie služby považovalo za odplatné poskytnutie služby,[19] ktoré by potom oprávňovalo na odpočítanie dane.

39. Judikatúra Súdneho dvora tak potvrdzuje, že samotná príčinná súvislosť medzi zdaniteľnými transakciami na výstupe a transakciou na vstupe sama osebe v zásade nestačí na to, aby zabezpečila odpočítanie dane.

40. V prejednávanom prípade preto – na rozdiel od názoru Komisie – nemôže byť rozhodujúce, či sanácia obecnej infraštruktúry bola podmienkou uskutočnenia stavebného projektu. Ani účel tejto sanácie cudzích zariadení infraštruktúry, ktorý za tým stojí (t. j. motivácia), nie je relevantný.

41. Rozhodujúca je skôr otázka, kto – či zdaniteľná osoba, alebo tretia osoba – v skutočnosti využíva plnenie na vstupe a či tým vzniká nezdanená konečná spotreba. V prejednávanom prípade iba obec využíva priamo stavebné služby na účely čistenia odpadových vôd.[20] Práve obec udržiava a prevádzkuje teraz už zrekonštruovanú infraštruktúru.[21]

42. Všetko ostatné by bolo v rozpore so zásadou neutrality: Sanácia komunálnej infraštruktúry zapojením investora stavby by nebola zaťažená daňou z pridanej hodnoty; naproti tomu sanácia zo strany obce z daňových prostriedkov by podliehala dani z pridanej hodnoty. Rozhodujúca preto nemôže byť motivácia investora, ale výlučne zaradenie služby poskytnutej obci z hľadiska dane z pridanej hodnoty (o tom pozri bod 48 a nasl. nižšie).

d) Odlíšenie od rozsudku Súdneho dvora vo veci Sveda

43. Tento záver ani pri podrobnejšom preskúmaní neodporuje rozsudku Sveda[22] z roku 2015. Je pravda, že aj vo veci Sveda išlo o bezodplatné postavenie infraštruktúrneho zariadenia v prospech tretej osoby v podobe turistického chodníka. V uvedenom prípade Súdny dvor konštatoval existenciu bezprostrednej súvislosti s budúcou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.[23]

44. Tieto dva prípady však – v súlade s tvrdením bulharskej vlády a na rozdiel od názoru spoločnosti Iberdrola vyjadreného na pojednávaní – nie sú porovnateľné. Po prvé vo veci Sveda je otázne, či zdaniteľná osoba skutočne poskytuje turistický chodník tretej osobe bezodplatne, ak *na to* získala príspevok od štátu. Touto poslednou otázkou sa však Súdny dvor nezaoberal podrobnejšie.

19 V tomto zmysle výslovne rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 51), pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 27).

20 Tým sa prípad zjavne odlišuje od príkladu uvedeného Komisiou na pojednávaní, ktorý sa týkal poskytovateľa taxislužby, ktorý (cudzí) taxík opatril vstavanými prvkami. V druhom z uvedených prípadov využíva vstavané prvky prevádzkovateľ taxislužby. Aj právo na odpočítanie dane vo vzťahu k vstavaným prvkom má preto výlučne on. Vstavané prvky môže spravidla pri vrátení taxíka opäť demontovať, ak mu nebude nahradená ich hodnota. O takýto prípad však v prejednávanej veci nejde.

21 Podľa nemeckej ustálenej judikatúry postavenie infraštruktúrnych zariadení v prospech verejnosti (resp. štátu) v konečnom dôsledku nezakladá právo investora na odpočítanie dane ani v prípade, keď je to podmienkou uskutočnenia jeho zdaniteľného stavebného projektu. Pozri v tejto súvislosti BFH (Spolkový finančný súd), rozsudok z 13. januára 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, z 20. decembra 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, a z 9. novembra 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Rozsudok z 22. októbra 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 35).

45. Po druhé aj sama zdaniteľná osoba využila turistický chodník na uskutočnenie svojej vlastnej ekonomickej obchodnej činnosti. Tento prípad sa odlišuje od prípadu vo veci Sveda zapojením samostatnej tretej osoby – obce, ktorá poskytnuté služby využíva na svoje vlastné účely v oblasti zásobovania vodou. Strpenie používania chodníka na vlastné obchodné účely (porovnateľné s prípadom vo veci Sveda) nie je samostatným plnením v prospech tretej osoby, ale súčasťou zdaniteľných obchodných transakcií. [24]

46. Bezodplatná sanácia infraštruktúry tretej osoby však nie je nesamostatným vedľajším plnením vo vzťahu k plánovanému poskytovaniu nájmu. Plnenie možno považovať za nesamostatné vedľajšie plnenie, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa. [25] Nemožno však povedať, že by sanácia cudzích zariadení v prospech obce alebo čistenie odpadových vôd obcou iba dopĺňala poskytovanie nájmu spoločnosťou Iberdrola jej nájomníkom.

47. Spoločnosť Iberdrola v prejednávanom prípade – na rozdiel od situácie vo veci Sveda – nepoužíva rekonštruovanú infraštruktúru v rámci svojich transakcií v oblasti nájmu. Tieto transakcie sú nezávislé od čistenia odpadových vôd obcou. Existencia dostatočnej komunálnej infraštruktúry je iba podmienkou na postavenie letoviska, ktoré sa bude potom využívať na poskytovanie nájmu. Nemožno teda – na rozdiel od situácie vo veci Sveda – hovoriť o tom, že neexistuje priama a bezprostredná súvislosť medzi určitou transakciou na vstupe (využitie rekonštrukčných služieb) a transakciou na výstupe (poskytnutie rekonštrukčných služieb obci).

e) Súvislosť s článkom 26 smernice o DPH

48. Treba teda zostať pri tom, že rekonštrukčné služby možno bezprostredne priradiť k plneniu v prospech obce. Relevantná je tak iba otázka, či toto plnenie bolo poskytnuté odplatne a so zdaniteľným charakterom podľa pravidiel článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, alebo bezodplatne, ale predsa so zdaniteľným charakterom (a podliehajúc daňovej povinnosti) podľa pravidiel článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Len v tom prípade by pre spoločnosť Iberdrola prichádzalo do úvahy odpočítanie dane. Naproti tomu odpočítanie dane za náklady, ktoré vznikli v súvislosti s činnosťami nepodliehajúcimi dani z pridanej hodnoty, je vylúčené. [26]

49. To, či skutočne ide o bezodplatné poskytnutie služby, musí posúdiť vnútroštátny súd, a ten to zjavne predpokladá. Na základe uvedeného skutkového stavu však v tejto súvislosti vznikajú určité pochybnosti. Ak uskutočnenie stavebného projektu je investorovi umožnené až po sanácii komunálnych zariadení, ktorú povolila obec na základe zmluvy, potom obec vytvára týmto povolením adekvátnu výhodu investorovi, ktorá zodpovedá prinajmenšom výške prevzatých nákladov na sanáciu.

50. V tejto súvislosti možno predpokladať, že podnik zriedkavo poskytne cudzej tretej osobe niečo, za čo mu táto tretia osoba nesľúbi adekvátnu výhodu. V tomto prípade by to bola možnosť získať stavebné povolenie. Z tohto hľadiska by išlo o *odplatné* plnenie, ktoré síce zakladá právo na odpočítanie dane, ale aj daňovú povinnosť vzhľadom na odplatnú sanáciu v rovnakej výške.

24 Z tohto dôvodu nesporne existuje právo na odpočítanie dane v súvislosti so sanáciou parkoviska pre zákazníkov patriaceho podniku, aj keď ho zákazníci používajú predovšetkým bezplatne.

25 Pozri rozsudky z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 17 a tam citovanú judikatúru), a zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 31).

26 Rozsudky zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 44 a 70); z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28), a z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

51. Ak však skutočne ide o *bezodplatné* poskytnutie služby, treba rozhodnúť, či podlieha dani podľa článku 26 smernice o DPH. Je pravda, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa tzv. práva voľby v oblasti priradenia [27] umožňuje úplné odpočítanie dane napriek čiastočnému použitiu predmetu na súkromné účely. Pochybné je ale v prvom rade už len to, či táto judikatúra zahŕňa aj poskytovanie služieb. [28] Po druhé je okrem toho otázne, či v prípade právnických osôb prichádza vôbec do úvahy použitie na „súkromné účely“ [29]. V prejednávanom prípade rozhodne nejde o takúto situáciu.

52. Keďže sanácia v prejednávanom prípade nebola vykonaná na iné účely ako na účely podnikania, ani článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH nevedie k daňovej povinnosti. Náklady na sanáciu teda nesúvisia bezprostredne so zdaniteľnými transakciami, ale súvisia bezprostredne s nezdaniteľnými transakciami (bezodplatná sanácia v prospech obce). Z toho dôvodu je vylúčené aj odpočítanie dane.

VI. Návrh

53. Navrhujem preto, aby Súdny dvor na obe otázky, ktoré podal Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko), odpovedal spoločne takto:

Článok 26 ods. 1 písm. b), článok 168 písm. a) a článok 176 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že neumožňujú odpočítanie dane za služby, ktoré boli bezodplatne poskytnuté bezprostredne tretej osobe na jej vlastné účely, a to ani vtedy, ak tieto služby boli motivované podnikateľskými účelmi. Platí to bez ohľadu na spôsob zaúčtovania podľa vnútroštátneho práva, ktorý si zvolila zdaniteľná osoba. Uvedené ustanovenia preto v tejto súvislosti nebránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je § 70 ods. 1 bod 2 ZDDS, a príslušnej vnútroštátnej správnej praxi.

27 Rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 17), potvrdený rozsudkom zo 4. októbra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, bod 20).

28 V tejto súvislosti vznikajú pochybnosti, pretože poskytovanie služieb nemožno „priradiť“ k nijakému podniku a služby sú – na rozdiel od predmetov – v zásade okamžite spotrebované, takže dodatočné zdanenie rozvrhnuté do splátok (úver prostredníctvom odpočítania dane) nie je odôvodnené.

29 V tejto súvislosti hovorí Súdny dvor o iných účeloch, ako sú účely podnikania. Pozri rozsudky zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 74 na konci); z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 39), a z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 26).