Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 8. decembra 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Spolupráca so združovateľom — Financovanie a dodanie obežného majetku nevyhnutného na poľnohospodársku výrobu — Jediné a komplexné plnenie — Odlišné a nezávislé plnenia — Vedľajšie plnenie a hlavné plnenie“

Vo veci C-208/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) z 26. marca 2015 a doručený Súdnemu dvoru 5. mája 2015, ktorý súvisí s konaním:

Stock ‘94 Szolgáltató Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça (spravodajca), sudcovia M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits a F. Biltgen,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. júla 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Stock ‘94 Szolgáltató Zrt., v zastúpení: Z. Várszegi a A. Kis, ügyvédek,

— maďarská vláda, v zastúpení: Z. Fehér, G. Koós a M. Bóra, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Havas a R. Lyal, ako aj C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: maďarčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 2, článku 2 ods. 1 písm. a) a c), článku 14 ods. 1, článku 24 ods. 1, článku 73, článku 78 písm. b), ako aj článku 135 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Stock ‘94 Szolgáltato Zrt. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Generálne colné a daňové riaditeľstvo regiónu Južné Zadunajsko, ktoré je súčasťou Národnej daňovej a colnej správy, Maďarsko; ďalej len „generálne riaditeľstvo“), ktorý sa týka režimu dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorý má byť uplatnený na transakciu nazývanú „združená spolupráca“.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 ods. 2 smernice o DPH stanovuje:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

4 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) tejto smernice „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ a „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“ podlieha DPH.

5 Článok 14 ods. 1 uvedenej smernice definuje dodanie tovaru ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

6 Podľa článku 24 ods. 1 tejto smernice:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

7 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

8 V článku 78 písm. b) tejto smernice sa uvádza:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

…

b) súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré dodávateľ účtuje odberateľovi. …“

9 Článok 135 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

b) poskytovanie a dojednávanie úverov a správa úverov osobou, ktorá ich poskytla“.

Maďarské právo

10 Podľa § 2 písm. a) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“) podlieha dani upravenej v tomto zákone „dodanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

11 V tejto súvislosti § 9 ods. 1 zákona o DPH definuje dodanie tovaru ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ alebo akákoľvek iná transakcia, ktorá vyvoláva rovnaké právne účinky z hľadiska nadobudnutia hmotného majetku“. Z § 13 ods. 1 tohto zákona vyplýva, že poskytovaním služieb sa rozumie „každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru na účely tohto zákona“.

12 § 65 zákona o DPH stanovuje:

„Pokiaľ tento zákon nestanovuje niečo iné, v prípade dodania tovaru alebo poskytovania služieb tvorí základ dane protihodnota vyjadrená v peniazoch, ktorú oprávnená osoba získala alebo získa od odberateľa tovaru, od príjemcu služby alebo od tretej osoby, vrátane akejkoľvek dotácie v akejkoľvek forme, ktorá má priamy vplyv na cenu za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb.“

13 § 70 ods. 1 písm. b) tohto zákona stanovuje, že v prípade dodania tovaru alebo poskytovania služieb zahŕňa základ dane „súvisiace výdavky, ktoré dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby prenáša na odberateľa tovaru alebo príjemcu služby, najmä náklady na provízie alebo iný druh sprostredkovania, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia“.

14 Podľa § 86 ods. 1 písm. b) zákona o DPH je od dane oslobodené „poskytovanie a dojednávanie úverov, pôžičiek a iných plnení zakladajúcich právny vzťah tohto druhu, ako aj správa úverov, ak ju vykonáva osoba, ktorá ich poskytla“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Stock ‘94 je obchodná spoločnosť so sídlom v Maďarsku. Táto spoločnosť pôsobí ako „združovateľ“ v rámci inštitútu nazývaného „spolupráca so združovateľom“, ktorý je upravený v maďarskom právnom systéme v oblasti poľnohospodárstva. Tento inštitút funguje tak, že združovateľ uzatvorí s poľnohospodárom, takzvaným „združeným poľnohospodárom“, zmluvu, na základe ktorej mu združovateľ poskytne pôžičku, ktorú poľnohospodár použije tak, že od združovateľa nakúpi prostriedky nevyhnutné na vlastnú výrobnú činnosť, označované „obežný majetok“, ako napríklad osivo. Združený poľnohospodár následne predá svoje výrobky buď samotnému združovateľovi, alebo jeho prostredníctvom iným subjektom na trhu.

16 V prejednávanej veci spoločnosť Stock ‘94 uzatvorila s rozličnými poľnohospodármi zmluvy o združovaní, na základe ktorých sa na jednej strane táto spoločnosť zaviazala podporiť výrobu poľnohospodárov najmä z technologického hľadiska, ako aj financovať nákup obežného majetku nevyhnutného na tento účel. Na druhej strane sa títo poľnohospodári zaviazali vypestovať dotknuté výrobky na určitých plochách a použiť pôžičky, ktoré im poskytol združovateľ, výlučne na nákup obežného majetku od neho.

17 Stock ‘94 vyfakturovala poľnohospodárom predaj obežného majetku, pričom uplatnila na jeho dodanie 25 % sadzbu DPH. Naproti tomu táto spoločnosť oslobodila od DPH úroky, fakturované štvrťročne, ktoré získala z pôžičiek poskytnutých poľnohospodárom na nákup obežného majetku. V júni 2011 dosiahla výška úrokov získaných na základe zmlúv o financovaní obežného majetku sumu 149 846 000 maďarských forintov (HUF) (približne 483 500 eur).

18 Pri kontrole daňových priznaní k DPH za toto obdobie, ktorú uskutočnil *a posteriori* maďarský daňový orgán na prvom stupni, tento orgán zistil, pokiaľ ide o úroky z pôžičiek, nedoplatok na DPH vo výške 37 462 000 HUF (približne 121 000 eur). Preto spoločnosti Stock ‘94 nariadil, aby uhradila túto sumu zvýšenú o úroky z omeškania, a navyše jej uložil daňovú pokutu.

19 Generálne riaditeľstvo potvrdilo správnosť rozhodnutia orgánu prvého stupňa z vecného hľadiska, pričom konštatovalo, že pôžičky určené na nákup obežného majetku sú inherentnými prvkami služby spočívajúcej v spolupráci so združovateľom a poskytovanej spoločnosťou Stock ‘94. V dôsledku toho usúdilo, že na dodanie obežného majetku, ako aj na pôžičky sa musí uplatniť rovnaká sadzba DPH. Generálne riaditeľstvo však znížilo sumu, ktorá má byť zaplatená, na 17 588 000 HUF (približne 56 500 eur).

20 Prvostupňový súd potvrdil názor generálneho riaditeľstva. V tejto súvislosti konštatoval, že poskytnuté pôžičky možno použiť len na nákup obežného majetku od spoločnosti Stock ‘94, takže pôžičky a dodanie obežného majetku v prospech poľnohospodárov predstavujú dva inherentné prvky komplexnej služby spolupráce so združovateľom poskytovanej touto spoločnosťou. Uvedený súd okrem toho rozhodol, že tieto plnenia majú rovnaký cieľ a že úroky z úverov použitých na nákup obežného majetku sú obyčajnými vedľajšími nákladmi súvisiacimi s dodaním tohto majetku, pričom toto dodanie je v rámci danej komplexnej operácie hlavným plnením. V dôsledku toho protihodnota fakturovaná z titulu vedľajšieho plnenia musí podliehať daňovému režim dodania obežného majetku.

21 Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko), ktorý rozhoduje o kasačnom opravnom prostriedku, ktorý podala spoločnosť Stock ‘94 proti rozsudku prvostupňového súdu, sa pýta, či sa majú na účely DPH považovať dodanie obežného majetku a poskytnutie pôžičky za dve odlišné a navzájom na sebe nezávislé transakcie alebo za jedinú transakciu. V prípade, ak by tieto dve plnenia mali byť považované za jedinú transakciu, sa vnútroštátny súd pýta, za akých podmienok predstavuje spolupráca so združovateľom výnimku zo zásady všeobecného uplatňovania DPH.

22 Za týchto okolností Kúria (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 1 ods. 2, článok 2 ods. 1 písm. a) a c), článok 14 ods. 1, článok 24 ods. 1, článok 73, článok 78 písm. b) a článok 135 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že dodanie tovaru a poskytnutie pôžičky uskutočnené v súlade so zmluvou uzavretou medzi združovateľom a združeným poľnohospodárom predstavujú odlišné a nezávislé (‚distinct and independent‘) transakcie na účely DPH, alebo v tom zmysle, že ide o jedinú (‚single‘) transakciu, pri ktorej základ dane zahŕňa okrem protihodnoty poskytnutej za dodaný tovar aj úroky z poskytnutej pôžičky?

2. Ak je druhý navrhnutý výklad v súlade so smernicou o DPH, možno smernicu o DPH v súvislosti s jedinou (single) transakciou, ktorá zahŕňa dodanie tovaru podliehajúce DPH a poskytovanie služieb oslobodené od DPH, vykladať v tom zmysle, že táto transakcia predstavuje výnimku zo zásady všeobecného uplatňovania DPH? Pokiaľ je to tak, aké kritériá musia byť splnené?

3. Má na odpoveď na predchádzajúce otázky – a ak áno, do akej miery – vplyv skutočnosť, že združovateľ môže v súlade so zmluvou poskytovať ďalšie služby pre združeného poľnohospodára na jeho žiadosť a/alebo môže kupovať poľnohospodárske výrobky vyrábané združeným poľnohospodárom?“

O prejudiciálnych otázkach

23 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica o DPH má vykladať v tom zmysle, že poskytnutie pôžičky určenej na nákup poľnohospodárskych výrobkov a dodanie týchto výrobkov v rámci transakcie poľnohospodárskej spolupráce so združovateľom predstavujú buď jedinú komplexnú transakciu, alebo odlišné a nezávislé transakcie v zmysle tejto smernice, a to takisto s ohľadom na oprávnenie združovateľa poskytovať doplnkové služby a nakupovať poľnohospodárske výrobky od združených poľnohospodárov.

24 Pre prípad, že tieto dve plnenia sa majú považovať za jedinú komplexnú transakciu, sa vnútroštátny súd následne pýta, aké sú kritériá umožňujúce určiť, či transakcia spolupráce so združovateľom môže byť považovaná za výnimku zo zásady všeobecného uplatňovania DPH.

25 Ako Komisia uviedla vo svojich písomných pripomienkach, túto poslednú otázku treba chápať tak, že má za cieľ zistiť, ktoré plnenie – či pôžička alebo dodanie výrobkov – je určujúce pre režim uplatniteľný na transakciu spolupráce so združovateľom. Keďže vedľajšie plnenia v skutočnosti podliehajú rovnakému režimu DPH ako hlavné plnenie (rozsudok z 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, bod 24), v prípade, ak by poskytnutie pôžičky predstavovalo hlavné plnenie, celá transakcia by musela byť oslobodená od DPH na základe článku 135 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

26 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že na účely DPH sa má každé plnenie za normálnych okolností považovať za odlišné a nezávislé, ako to vyplýva z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH (rozsudok zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, bod 30 a citovaná judikatúra).

27 Za určitých okolností však viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a tak striedavo viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedinú transakciu. O jedinú transakciu ide predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené. Tak je to tiež v prípade, ak jedno alebo viaceré plnenia predstavujú hlavné plnenie a jedno alebo viaceré iné plnenia predstavujú vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (rozsudok zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, bod 31 a citovaná judikatúra).

28 Na účely určenia, či poskytnuté plnenia predstavujú viacero nezávislých plnení alebo jediné plnenie na účely DPH, treba skúmať charakteristické prvky dotknutej transakcie (rozsudky zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 32, a zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, bod 32).

29 V tejto súvislosti treba na jednej strane zdôrazniť, že na účely určenia, či transakcia, ktorá pozostáva z viacerých plnení, predstavuje jedinú transakciu na účely DPH, Súdny dvor zohľadňuje ekonomický cieľ tejto transakcie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 39; z 28. októbra 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, bod 23, a z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 23). Vo svojej analýze Súdny dvor zohľadňuje tiež záujem príjemcov plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, bod 35).

30 Na druhej strane je potrebné pripomenúť, že v rámci spolupráce stanovenej na základe článku 267 ZFEÚ je povinnosťou vnútroštátnych súdov určiť, či zdaniteľná osoba v konkrétnom prípade poskytuje jediné plnenie, a v tejto súvislosti posúdil všetky konečné skutkové okolnosti. Je však povinnosťou Súdneho dvora poskytnúť uvedeným súdom všetky prvky výkladu týkajúce sa práva Únie, ktoré môžu byť užitočné pre rozhodnutie vo veciach, ktoré prejednávajú (rozsudok zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 33 a citovaná judikatúra).

31 Po prvé v prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že predmetná transakcia spolupráce so združovateľom sa riadi zásadou, že združovateľ poskytne združenému poľnohospodárovi pôžičku, ktorú môže tento poľnohospodár použiť iba na nákup obežného majetku od združovateľa.

32 Za týchto okolností nepredstavuje poskytnutie takýchto pôžičiek z pohľadu združeného poľnohospodára nezávislé plnenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, bod 27), keďže tieto finančné prostriedky nie je možné voľne použiť.

33 Po druhé samotná Stock ‘94 vo svojich pripomienkach pripustila, že vzhľadom na to, že nemá povolenie pôsobiť ako úverová inštitúcia, môže poskytovať pôžičky združeným poľnohospodárom iba na účely nákupu ich obežného majetku.

34 Po tretie z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že dodanie obežného majetku a poskytnutie pôžičky sleduje rovnaký ekonomický cieľ, ktorým je v zásade realizácia finančnej a logistickej podpory poľnohospodárov, umožňujúca im vykonávať ich poľnohospodársku výrobu. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zo všeobecných podmienok upravujúcich dotknutú spoluprácu so združovateľom, ktoré sú uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vyplýva, že Stock ‘94 sa zaviazala podporova’ výrobnú činnosť združených poľnohospodárov a financovať nákup ich obežného majetku nevyhnutného na tento účel.

35 Za týchto okolností je dodanie tohto obežného majetku pre združených poľnohospodárov hlavným plnením v rámci spolupráce so združovateľom, keďže poľnohospodári vďaka tomuto majetku môžu vykonávať svoju poľnohospodársku činnosť. Poskytnutie pôžičky na získanie tohto majetku pre týchto poľnohospodárov teda nie je cieľom ako takým, ale iba prostriedkom, ktorý im umožňuje získať obežný majetok nevyhnutný na ich poľnohospodársku činnosť.

36 Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil, či transakcia spolupráce so združovateľom dotknutá vo veci samej je skutočne ekonomickým cieľom uvedeným v bode 34 tohto rozsudku, ako aj zistil, či dodanie obežného majetku má pre združených poľnohospodárov takýto zásadný význam.

37 Ak by to bolo tak, dodanie obežného majetku a poskytnutie pôžičky určenej na nákup tohto majetku by bolo potrebné považovať na účely DPH za jedinú komplexnú transakciu, pričom hlavným plnením by bolo dodanie tohto majetku.

38 Napokon po štvrté vzhľadom na to, čo bolo uvedené v bodoch 31 až 37 tohto rozsudku, je skutočnosť, že Stock ‘94 môže poskytovať združeným poľnohospodárom doplnkové služby, ako aj nakupovať ich poľnohospodárske výrobky, vo vzťahu k riešeniu obsiahnutému v bode 37 tohto rozsudku irelevantná.

39 Vzhľadom na všetky tieto úvahy je potrebné na prejudiciálne otázky odpovedať tak, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že:

— transakcia poľnohospodárskej spolupráce so združovateľom, ktorá spočíva v tom, že hospodársky subjekt dodáva tovar poľnohospodárovi a poskytne mu pôžičku určenú na nákup tohto tovaru, predstavuje na účely tejto smernice jedinú transakciu, v rámci ktorej je dodanie tovaru hlavným plnením. Základ dane tejto jedinej transakcie je tvorený tak cenou uvedeného tovaru, ako aj zaplatenými úrokmi z pôžičky poskytnutej poľnohospodárovi,

— skutočnosť, že združovateľ môže poskytovať združeným poľnohospodárom doplnkové služby alebo nakupovať ich poľnohospodárske výrobky, je vo vzťahu ku kvalifikácii predmetnej transakcie na účely smernice o DPH ako jedinej transakcie irelevantná.

O trovách

40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že:

— **transakcia poľnohospodárskej spolupráce so združovateľom, ktorá spočíva v tom, že hospodársky subjekt dodáva tovar poľnohospodárovi a poskytne mu pôžičku určenú na nákup tohto tovaru, predstavuje na účely tejto smernice jedinú transakciu, v rámci ktorej je dodanie tovaru hlavným plnením. Základ dane tejto jedinej transakcie je tvorený tak cenou uvedeného tovaru, ako aj zaplatenými úrokmi z pôžičky poskytnutej poľnohospodárovi,**

— **skutočnosť, že združovateľ môže poskytovať združeným poľnohospodárom doplnkové služby alebo nakupovať ich poľnohospodárske výrobky, je vo vzťahu ku kvalifikácii predmetnej transakcie na účely smernice o DPH ako jedinej transakcie irelevantná.**

Podpisy