

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 21. februára 2013 (*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánok 17 ods. 2 písm. a) – Právo na odpo?et dane zaplatenej na vstupe – Nevyhnutnosť existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plnením na vstupe a zdaniteľným plnením na výstupe – Kritérium určenia tejto súvislosti – Služby advokáta poskytnuté v rámci trestného konania vedeného vo veci podplácania osobne proti konateľovi a hlavnému spoločníkovi spoločnosti s ručením obmedzeným“

Vo veci C-104/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 22. decembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 29. februára 2012, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Köln-Nord

proti

Wolframovi Beckerovi,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits a J.-J. Kasel (spravodajca),

generálna advokátka: V. Trstenjak,

tajomník: A. Calot Escobar,

vzhľadom na písomnú ?asť konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: B.-R. Killmann a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 2 písm. a) a článku 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001 (Ú. v. ES L 15, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 352) (ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Finanzamtom Köln-Nord (ďalej len „Finanzamt“) a pánom Beckerom, ktorého predmetom je právo na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe, ktorú pán Becker uhradil z odmeny advokátov v trestnom konaní, ktoré boli voči nemu ako konateľovi a hlavnému spoločníkovi spoločnosti s ručením obmedzeným vedené.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28f tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani;“

4 Podľa článku 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice:

„Aby sa mohlo uplatniť právo na zníženie dane daňovník musí:

a) pri odpočte dane podľa článku 17 (2) a) mať faktúru vystavenú podľa článku 22 (3)“.

5 V súlade s článkom 22 ods. 3 písm. b) piatou zarážkou šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice faktúry vystavené podľa tejto smernice vyžadujú na účely DPH úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a jej zákazníka.

Nemecké právo

6 Podľa § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 zákon o dani z obratu za rok 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl 2005 I, s. 386, ďalej len „UStG“) má podnikateľ právo odpočítať ako daň zaplatenú na vstupe daň, ktorá je podľa zákona splatná za plnenia, ktoré jeho podniku poskytol iný podnikateľ.

7 Odpočet dane je podľa § 15 ods. 2 prvej vety bodu 1 UStG vylúčený v prípade plnení, ktoré podnikateľ používa na účely transakcií oslobodených od dane.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 V ?ase, kedy nastali skutkové okolnosti sporu vo veci samej, bol pán Becker samostatný podnikateľ a vä?šinový spolo?ník spoločnosti A-GmbH (ale len „spoločnosť A“), spoločnosť s ru?ením obmedzeným založenej podľa nemeckého práva. Pán Becker a pán X boli konatelia spoločnosti A, ktorej predmet ?innosti spo?íval v zabezpe?ovaní stavebných prác podliehajúcich DPH za odmenu. Konateľom tejto spoločnosti sa neskôr stal tiež prokurista spoločnosti A pán P.

9 Medzi pánom Beckerom a spoločnosťou A existovalo spojenie prostredníctvom dohody o da?ovej integrácii v zmysle UStG. Pán Becker a táto spoločnosť boli považovaní za da?ovú jednotku, pričom pán Becker, ako tzv. da?ový subjekt (Organträger), podliehal da?ovým povinnostiam spoločného podniku tvoreného jeho vlastným podnikom a spoločnosťou A.

10 Po tom, ako spoločnosť A realizovala za odplatu zdaniteľnú zákazku na stavebné práce, ktorú získala, začala príslušná prokuratúra trestné stíhanie voči pánovi Beckerovi a pánovi P. Existovalo totiž podozrenie, že spoločnosť A pred získaním uvedenej zákazky využila dôverné informácie o ponukách predložených konkuren?nými stavebnými spoločnosťami, v dôsledku ?oho mohla predložiť najvýhodnejšiu ponuku. Na účely získania týchto informácií spoločnosť poskytla dary, ktoré z trestno-právneho h?adiska možno kvalifikovať ako podplácanie alebo spolupáchateľstvo v prípade pána Beckera a pána P a ako prijímanie úplatku v prípade príjemcu týchto darov.

11 Trestné konania, ktoré boli vedené voči pánovi Beckerovi a pánovi P, boli po zaplatení pe?ážných súm v súlade s ustanoveniami nemeckého trestného poriadku zastavené.

12 V trestnom konaní boli pán Becker a pán P zastupovaní svojimi advokátmi, a to každý z nich vlastným advokátom. V zmysle dohôd o odmenách týchto advokátov boli klientmi advokáta zastupujúceho pána Beckera, ako obvineného, samotný pán Becker a spoločnosť A, zatiaľ čo klientmi advokáta zastupujúceho pána P, ako obvineného, boli samotný pán P a spoločnosť A. Obe dohody obsahovali výlu?ne podpis a pe?iatku spoločnosti A ako klienta, v zastúpení pána Beckera a pána P ako konateľov.

13 Advokáti svoje faktúry adresovali spoločnosti A. Pán Becker, ako da?ový subjekt spoločnosti A, uplatnil v spornom období, teda v roku 2005, odpo?et dane vyrubenej na uvedených faktúrach.

14 Ako vyplýva zo spisu predloženého Súdneho dvoru, Finanzamt sa domnieval, že sporná DPH nie je odpo?ítateľná, a preto vydal dodatočný da?ový výmer voči pánovi Beckerovi. Po tom, čo s?ažnosť, ktorú pán Becker podal proti tomuto výmeru na Finanzamt, bola zamietnutá, sa pán Becker obrátil na Finanzgericht Köln, ktorý jeho žalobe vyhovel.

15 Bundesfinanzhof, rozhodujúci o opravnom prostriedku „Revision“, ktorý podal Finanzamt, vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania zdôraz?uje, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora uplatnenie práva na odpo?et vyžaduje existenciu priamej súvislosti medzi plneniami na vstupe a plneniami na výstupe. Finanzamt však vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o otázku, či existencia takejto súvislosti závisí od objektívneho obsahu prijatého plnenia alebo od dôvodu prijatia tohto plnenia.

16 Z judikatúry Súdneho dvora totiž na jednej strane vyplýva, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti závisí od objektívnych okolností (rozsudok z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 32), ako aj od objektívnej povahy dotknutej transakcie (rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 24). V prejednávanej veci, pokiaľ ide o objektívnu povahu poskytnutých advokátskych služieb dotknutých vo veci samej, treba konštatovať, že tieto služby boli priamo a bezprostredne zamerané na ochranu súkromných

záujmov obidvoch obvinených. Okrem toho trestné stíhanie boli vedené výlučne voči nim ako fyzickým osobám a nie voči spoločnosti A, hoci by aj stíhanie proti tejto spoločnosti bolo z právneho hľadiska rovnako možné.

17 Na druhej strane Súdny dvor rozhodol, že je potrebné rovnako preskúmať, či prijaté plnenie môže mať svoj výlučný dôvod v zdaniteľných činnostiach (rozsudok z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 33). V prejednávanej veci to tak zrejme je, keďže ani jeden z advokátov by neposkytol dotknuté plnenia, keby spoločnosť A neuskutočnila činnosť vytvárajúcu obchodný obrat, teda zdaniteľnú činnosť. Možno sa preto domnievať, že uvedené plnenia majú priamu a bezprostrednú súvislosť s hospodárskymi činnosťami spoločnosti A. V takejto situácii by pán Becker mal ako daňový subjekt spoločnosti A právo na odpočet dane.

18 Vzhľadom na tieto úvahy Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa priama a bezprostredná súvislosť, ktorá sa v judikatúre Súdneho dvora EÚ považuje za rozhodujúcu pri výklade pojmu ‚na účely [jej] zdaniteľných plnení‘ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) [šiestej smernice], určiť

– na základe objektívneho obsahu zdaniteľného plnenia, ktorý prijíma zdaniteľná osoba (v tomto prípade činnosť trestného obhajcu, aby nedošlo k odsúdeniu fyzickej osoby), alebo

– na základe dôvodu vzniku prijatého plnenia (v tomto prípade hospodárska činnosť zdaniteľnej osoby, pri ktorej fyzická osoba údajne spáchala trestný čin)?

2. V prípade, že relevantný je dôvod vzniku, je zdaniteľná osoba, ktorá objedná plnenie spolu s jedným zamestnancom podľa článku 17 ods. 2 písm. a) [šiestej smernice] oprávnená uplatniť celé alebo len čiastočné odpočítanie dane, a aké požiadavky musí spĺňať vystavenie faktúry podľa článku 22 ods. 3 písm. b) piatej zářazky [šiestej smernice] v prípade, že plnenie prijímali viacerí príjemcovia?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

19 Na účely odpovede na prvú otázku je v prvom rade potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, čo zakladá právo na odpočet, je v zásade potrebná, aby právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané zdaniteľnej osobe, ako aj na určenie rozsahu takéhoto práva (pozri rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 24; z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 26, a Investrand, už citovaný, bod 23). Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným elementom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočet (pozri rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 30, a Abbey National, už citovaný, bod 28).

20 Právo na odpočet sa však rovnako priznáva zdaniteľnej osobe dokonca aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými elementmi tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 31, a z 26. mája 2005, Kretztechnik,

21 Následne je potrebné zdôrazniť, že pokiaľ ide o povahu „priamej a bezprostrednej súvislosti“, ktorá musí existovať medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe, Súdny dvor usúdil, že nie je reálne pokúsiť sa o presnejšiu formuláciu v tomto smere. Vzhľadom na rozmanitosť obchodných a podnikových transakcií je totiž nemožné poskytnúť v každom jednotlivom prípade vhodnejšiu odpoveď v súvislosti so spôsobom určenia vzťahu, ktorý musí existovať medzi plneniami uskutočnenými na vstupe a plneniami uskutočnenými na výstupe na to, aby DPH zaplatená na vstupe bola odpočítateľná (pozri v tomto zmysle rozsudok *Midland Bank*, už citovaný, bod 25).

22 Napokon z judikatúry vyplýva, že v rámci uplatňovania kritéria priamej a bezprostrednej súvislosti, ktoré prislúcha daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom, týmto orgánom a súdom prináleží zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam (pozri v tomto zmysle rozsudok *Midland Bank*, už citovaný, bod 25) a prihliadať iba na transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou subjektu.

23 Povinnosť zohľadniť iba objektívny obsah dotknutého plnenia navyše zodpovedá cieľu sledovanému spoločným systémom DPH, ktorým je zabezpečiť právnu istotu a uľahčiť úkony inherentné uplatňovaniu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky *BLP Group*, už citovaný, bod 24; z 9. októbra 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33, a z 29. októbra 2009, *SKF*, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 47).

24 Súdny dvor okrem toho rozhodol, že určenie, či existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi použitými tovarmi alebo službami a zdaniteľným plnením realizovaným na výstupe, alebo výnimovo zdaniteľným plnením realizovaným na vstupe, je potrebné vykonať takisto s ohľadom na ich objektívny obsah (pozri v tomto zmysle rozsudok *Midland Bank*, už citovaný, bod 32, a analogicky, pokiaľ ide o elementy, ktoré sa majú zohľadniť na účely zistenia prejavenej úmyslu zdaniteľnej osoby podriať určitý tovar plneniu podliehajúceму DPH, rozsudok zo 14. februára 1985, *Rompelman*, 268/83, Zb. s. 655, bod 24).

25 Výklad, podľa ktorého sa na účely určenia existencie „priamej a bezprostrednej súvislosti“ medzi daným plnením a zdaniteľnými činnosťami v zmysle spomenutej judikatúry majú zohľadniť objektívne elementy prijatých tovarov a služieb, nie je spochybnený skutočnosťou, že Súdny dvor v bodoch 33 a 36 už citovaného rozsudku *Investrand* v zásade usúdil, že vzhľadom na to, že uskutočňovanie zdaniteľnej činnosti nie je výlučným dôvodom vynaloženia určitých nákladov, tieto náklady nemožno považovať za náklady súvisiace s touto činnosťou priamo a bezprostredne.

26 Z bodov 25 až 34 tohto rozsudku totiž vyplýva, že Súdny dvor zohľadňoval všetky okolnosti, za ktorých sa uskutočnili dotknuté činnosti vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, a predovšetkým fakty vyplývajúce zo spisu, ktorý mu bol preložený, keď usúdil, že spoločnosť *Investrand BV* neuskutočnila na výstupe žiadnu osobitnú činnosť podliehajúcu DPH, ktorá by vytvárala predmetné náklady vo veci. Okrem toho rozhodol, že vzhľadom na to, že *Investrand* nepreukázala, že by uvedené náklady nevynaložila, ak by nevykonávala zdaniteľnú hospodársku činnosť, tieto náklady nemožno považovať za náklady vynaložené na účely zdanených činností.

27 Súdny dvor mohol v bode 34 už citovaného rozsudku *Investrand* rozhodnúť, že situácia spoločnosti *Investrand BV* bola porovnateľná so situáciou súkromného vlastníka akcií, a mohol dospieť k záveru, že tieto plnenia nemožno považovať za plnenia spadajúce do pôsobnosti šiestej smernice len preto, lebo v rámci vykonaného skúmania zohľadnil objektívny obsah dotknutých plnení.

28 V tejto súvislosti je potrebné spresniť, že Súdny dvor v už citovanom rozsudku Investrand nevyhlásil, že dotknuté plnenia, pokiaľ ide o ich obsah, by pri inej konštelácii mohli byť priradené k zdaniteľnej hospodárskej činnosti. Súdny dvor, ako z bodu 33 uvedeného rozsudku v zásade vyplýva, iba zdôraznil, že aj keď Investrand BV neuskutočnila zdaniteľnú činnosť, táto spoločnosť vynaložila príslušné náklady, a teda tieto náklady nemôžu byť považované za náklady vynaložené z dôvodu zdaniteľných činností tejto spoločnosti.

29 Za týchto okolností, ako nemecká vláda uvádza, skutočnosť, že určenie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi poskytnutou službou a zdaniteľnou hospodárskou činnosťou sa musí vykonať so zreteľom na objektívny obsah tejto poskytnutej služby, nevyplýva, aby bolo možné zobrať do úvahy takisto výlučný dôvod dotknutého plnenia, keďže toto plnenie musí vytvárať kritérium určenia objektívneho obsahu. Ak je preukázané, že plnenie nebolo poskytnuté na účely zdaniteľných činností subjektu, toto plnenie nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiace s uvedenými činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keď toto plnenie vzhľadom na jeho objektívny obsah podlieha zdaneniu DPH.

30 V prejednávanej veci, po prvé, z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že poskytnutie predmetných služieb advokátmi vo veci samej bolo priamo a bezprostredne zamerané na ochranu súkromných záujmov dvoch obvinených osôb stíhaných za ich osobné konanie. Okrem toho, ako už bolo uvedené v bode 16 tohto rozsudku, tieto trestné stíhania boli vedené výlučne voči obvineným ako fyzickým osobám a nie voči spoločnosti A, hoci by aj stíhanie spoločnosti A bolo z právneho hľadiska rovnako možné. Vnútroštátny súd z toho správne vyvodil, že náklady spojené s týmito službami z hľadiska ich objektívneho obsahu nemožno považovať za náklady vynaložené na účely zdaniteľných činností spoločnosti A.

31 Po druhé vnútroštátny súd zdôrazňuje, že vzhľadom na to, že ani jeden z dvoch príslušných advokátov by neposkytol svoje služby, ak by spoločnosť A neuskutočnila činnosť vytvárajúcu obchodný obrat, a teda zdaniteľnú činnosť, existuje medzi nákladmi týkajúcimi sa týchto služieb a hospodárskou činnosťou spoločnosti A príčinná súvislosť. Treba však konštatovať, že túto príčinnú súvislosť nemožno považovať za priamu a bezprostrednú súvislosť v zmysle judikatúry Súdneho dvora. Samotný vnútroštátny súd totiž zdôrazňuje, že neexistuje právna súvislosť medzi trestnými stíhaniami a spoločnosťou A, v dôsledku čoho tieto služby musia byť považované za služby poskytnuté mimo rámca zdaniteľných činností spoločnosti A.

32 V tejto súvislosti je vhodné doplniť, že skutočnosť, že vnútroštátne občianske právo ukladá podniku, akým je dotknutý podnik vo veci samej, povinnosť znášať v záujme svojich orgánov výdavky obhajoby v trestnom konaní, nie je relevantná na účely výkladu a uplatňovania ustanovení o spoločnom systéme DPH. Pokiaľ ide o objektívny režim DPH zavedený týmto systémom, je totiž relevantný iba objektívny vzťah medzi poskytnutými službami a zdaniteľnou hospodárskou činnosťou subjektu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Zb. s. I-13805, bod 54), inak by bolo vážne spochybnené jednotné uplatňovanie práva Únie v danej oblasti.

33 Preto je na prvú položenú otázku potrebné odpovedať tak, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi daným plnením a hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby na účely určenia, či táto osoba použila tovary a služby „na účely zdaniteľných plnení“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, závisí od objektívneho obsahu tovarov alebo služby prijatých zdaniteľnou osobou. V prejednávanej veci poskytovanie služieb advokátmi, ktorých cieľom je zabrániť trestnému postihu fyzických osôb, konateľov podniku podliehajúcemu zdaneniu, neumožňuje tomuto podniku uplatniť právo na odpočet DPH za poskytnuté služby zaplatené na vstupe.

O druhej otázke

34 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú položenú otázku.

O trovách

35 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 Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi daným plnením a hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby na účely určenia, či táto osoba použila tovary a služby „na účely zdaniteľných plnení“ v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001, závisí od objektívneho obsahu tovarov alebo služieb prijatých touto zdaniteľnou osobou.

V prejednávanej veci poskytovanie služieb advokátmi, ktorej cieľom je zabrániť trestnému postihu fyzických osôb, konateľov podniku podliehajúcemu zdaneniu, neumožňuje tomuto podniku uplatniť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty za poskytnuté služby zaplatenej na vstupe.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.