



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 12. júna 2019*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 401 – Zásada daňovej neutrality – Nákup predmetov s vysokým obsahom zlata alebo iných drahých kovov od jednotlivcov na účely opätovného predaja zo strany podniku – Daň z prevodu majetku“

Vo veci C-185/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ podaný rozhodnutím Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko) zo 7. februára 2018 a doručený Súdnemu dvoru 9. marca 2018, ktorý súvisí s konaním:

Oro Efectivo SL

proti

Diputación Foral de Bizkaia,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predsedníčka šiestej komory C. Toader, sudcovia L. Bay Larsen (spravodajca) a M. Safjan,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Oro Efectivo SL, v zastúpení: K. Caminos García a A. Landeta Calvo, abogados, ako aj A. Rodríguez Muñoz,
- Diputación Foral de Bizkaia, v zastúpení: M. F. Ortiz de Apodaca García, procurador, a M. Barrena Ezcurra, abogada,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

* Jazyk konania: španielčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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“), ako aj zásady daňovej neutrality.
- 2 Tento návrh bol podaný v súvislosti so sporom medzi spoločnosťou Oro Efectivo SL a Diputación Foral de Bizkaia (Rada provincie Biskajsko, Španielsko) vo veci odmietnutia odpočítania dane z prevodu majetku a z právnych úkonov uskutočnených formalizovaným zápisom.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

- 3 Článok 33 ods. 1 šiestej smernice Rady 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 (77/388/EHS) (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim vyd. 09/001, s. 23), zmenenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) (ďalej len „šiesta smernica“), uvádza:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, najmä tie, ktoré sú stanovené v platných ustanoveniach spoločenstva, súvisiacich so všeobecnými opatreniami pre vlastníctvo, pohyb a sledovanie produktov, podriadených spotrebnej dani, táto smernica nesmie zabrániť členskému štátu udržiavať alebo zavádzať dane na zmluvy o poistení, dane na sádzania a hazardné hry, spotrebné clá, kolkovné, a viac všeobecne na akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré sa nedajú charakterizovať ako dane z obratu, za predpokladu však, že tieto dane, clá a poplatky nespôsobia v obchode medzi členskými štátmi formality spojené s prechodom hraníc.“

Smernica o DPH

- 4 Šiesta smernica bola od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou o DPH. Odôvodnenia 4 a 7 smernice o DPH znejú:

„4. Dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť takúto harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému dane z pridanej hodnoty (DPH), aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva.

...

7. Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.“

5 Článok 401 tejto smernice znie takto:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, ustanovenia tejto smernice nesmú brániť členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poisťných zmlúv, dane z hazardných hier a stávok, spotrebné dane, poplatky za prevod nehnuteľností a všeobecne akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré nemožno označiť za dane z obratu, za predpokladu, že výber týchto daní, cieľ a poplatkov nepovedie v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formálnych úkonov spojených s prechodom hraníc.“

Španielske právo

6 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že relevantnými vnútroštátnymi ustanoveniami sú ustanovenia nachádzajúce sa v článkoch 7 a 8 Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinčný zákon 3/1989 historického územia Biskajsko o dani z prevodu majetku a z právnych úkonov uskutočnených formalizovaným zápisom) z 21. marca 1989 (pokiaľ ide o rozpočtový rok 2010), ako aj v článkoch 9 a 10 Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinčný zákon 1/2011 historického územia Biskajsko o dani z prevodu majetku a z právnych úkonov uskutočnených formalizovaným zápisom) z 24. marca 2011 (pokiaľ ide o rozpočtové roky 2011 a 2012). Tieto ustanovenia sú totožné s ustanoveniami uvedenými v článkoch 7 a 8 Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (kráľovský legislatívny dekrét 1/1993, ktorým sa schvaľuje konsolidované znenie zákona o dani z prevodu majetku a z právnych úkonov uskutočnených formalizovaným zápisom) z 24. septembra 1993 (BOE č. 251 z 20. októbra 1993). V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania sú relevantné časti týchto ustanovení zhrnuté takto:

“...“

- Prevody majetku podliehajúce dani predstavujú odplatné prevody *inter vivos* všetkých druhov vecí a práv, ktoré tvoria majetok fyzických alebo právnických osôb.
 - Uvedené prevody nepredstavujú odplatné prevody majetku, ak ich uskutočňujú podnikatelia alebo podnikateľské subjekty pri výkone svojej podnikateľskej alebo profesionálnej činnosti, a v každom prípade, keď predstavujú dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré podlieha [DPH]’.
 - Osobou povinnou zaplatiť daň ako daňovník pri prevode všetkých druhov vecí a práv je ,ten, kto veci alebo práva nadobúda’, a to bez ohľadu na akékoľvek ustanovenia v opačnom zmysle dohodnuté zmluvnými stranami.“
- 7 Podľa článku 4 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 o dani z pridanej hodnoty) z 28. novembra 1992 (BOE č. 312, z 29. decembra 1992) transakcie podliehajúce DPH nepodliehajú dani z prevodu majetku a z právnych úkonov uskutočnených formalizovaným zápisom.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Spoločnosť Oro Efectivo, ktorej predmetom obchodnej činnosti je nákup, predaj, dovoz a vývoz surovín, drahých kameňov a drahých kovov, vykupuje v rámci svojej činnosti od jednotlivcov predmety s vysokým obsahom zlata alebo iných drahých kovov a následne ich predáva s cieľom ich spracovania a opätovného uvádzania do obchodného obehu ďalším podnikom špecializovaným na výrobu ingotov alebo rôznych predmetov z drahých kovov.

- 9 Hacienda Foral de Bizkaia (Pokladnica provincie Biskajsko, Španielsko) dospela k záveru, že nákupy predmetov zo zlata a iných kovov od jednotlivcov, ktoré žalobkyňa vo veci samej uskutočnila v rokoch 2010 až 2012, podliehajú dani z prevodu majetku a z právnych úkonov uskutočnených formalizovaným zápisom.
- 10 Oro Efectivo napadla rozhodnutie tohto daňového orgánu žalobou podanou na Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Hospodársko-správny súd provincie Biskajsko, Španielsko), pričom uviedla, že viacero vnútroštátnych súdov vydalo rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že tieto nákupné transakcie nepodliehajú dani z prevodu majetku a z právnych úkonov uskutočnených formalizovaným zápisom. Okrem toho namietala, že nákupy o ktoré ide vo veci samej, sa uskutočnili v rámci jej podnikateľskej činnosti. Uviedla tiež, že vybratie tejto dane by spôsobilo dvojité zdanenie porušujúce zásadu daňovej neutrality, keďže tieto nákupy už boli zaťažené DPH.
- 11 Rozsudkom z 18. júna 2015 Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia (Hospodársko-správny súd provincie Biskajsko) túto žalobu zamietol.
- 12 Oro Efectivo podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Vyšší súd Baskicka, Španielsko). Toto odvolanie bolo zamietnuté rozsudkom z 13. septembra 2016.
- 13 Oro Efectivo podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko).
- 14 Tento súd spresňuje, že riešenie ním prejednávaného sporu závisí najmä od rozsahu zásady daňovej neutrality, ako ju vykladá Súdny dvor.
- 15 Presnejšie, kladie si otázku, či právna úprava vyžadujúca, aby podnik zaplatil samostatnú nepriamu daň odlišnú od DPH, majúcu formu dane z prevodu majetku a z právnych úkonov uskutočnených formalizovaným zápisom, a to na základe nadobudnutia hnuiteľných vecí, ako je zlato, striebro alebo šperky, od fyzických osôb týmto podnikom, pričom tieto veci sú určené na podnikateľskú činnosť tohto podniku, ktorý okrem toho pri opätovnom začlenení tohto tovaru do obchodného obehu vykonáva transakcie podliehajúce DPH, a to bez možnosti odpočítať v rámci týchto transakcií sumu zaplatenú z titulu tejto dane pri prvotnom nadobudnutí rovnakého tovaru, je v súlade so smernicou o DPH, ako aj so zásadou daňovej neutrality.
- 16 Za týchto podmienok Tribunal Supremo (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni smernica [o DPH] a zásada daňovej neutrality, ktorá vyplýva z tejto smernice, ako aj judikatúra [Súdneho dvora], ktorá ju vykladá, vnútroštátnym právnym predpisom, podľa ktorých môže členský štát vyrubiť podnikateľom alebo podnikateľským subjektom nepriamu daň, ktorá je odlišná od [DPH], z nadobudnutia hnuiteľného majetku (konkrétne zlata, striebra alebo šperkov) od jednotlivca, keď:

- nadobudnutý predmet bude prostredníctvom jeho spracovania a následného prevodu určený na ekonomickú činnosť uvedeného podnikateľa,
- pri opätovnom uvedení nadobudnutého tovaru do obchodného obehu sa uskutočnia transakcie podliehajúce DPH a
- právna úprava uplatniteľná v tom istom štáte neumožňuje pri takýchto transakciách podnikateľovi alebo podnikateľskému subjektu odpočítať zaplatenú sumu uvedenej dane za prvé z predmetných nadobudnutí?“

Konanie pred Súdny dvorom

- 17 Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania navrhol, aby Súdny dvor prejednal vec v skrátenom konaní podľa článku 105 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.
- 18 Tento návrh bol uznesením predsedu Súdneho dvora z 30. apríla 2018, Oro Efectivo (C-185/18, neuvverejnené, EU:C:2018:298), zamietnutý.

O prejudiciálnej otázke

- 19 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či smernica o DPH a zásada daňovej neutrality bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá nepriamou daňou z prevodov majetku a odlišnou od DPH zaťažuje nákup predmetov s vysokým obsahom zlata alebo iných drahých kovov uskutočnený podnikom od fyzických osôb, ak sú tieto predmety určené na podnikateľskú činnosť uvedeného podniku, ktorý ich s cieľom ich transformácie a následného opätovného uvedenia do obchodného obehu ďalej predáva podnikom špecializovaným na výrobu ingotov alebo rôznych predmetov z drahých kovov.
- 20 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa článku 401 smernice o DPH ustanovenia tejto smernice nebránia členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poistných zmlúv, dane z hazardných hier a stávok, spotrebné dane, poplatky za prevod nehnuteľností ani, všeobecne, akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré nemožno označiť za dane z obratu, za predpokladu, že výber týchto daní, cieľ a poplatkov nepovedie v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formálnych úkonov spojených s prechodom hraníc. Keďže právo Únie pripúšťa existenciu súbežných systémov zdanenia, takéto dane možno tiež vyberať aj v prípade, že ich výber môže viesť ku kumulácii s DPH v súvislosti s jednou a tou istou transakciou (v tomto zmysle pozri rozsudky z 20. marca 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 28, ako aj zo 7. augusta 2018, Viking Motors a i., C-475/17, EU:C:2018:636, bod 26).
- 21 Doslovný výklad tohto ustanovenia umožňuje, s prihliadnutím na negatívnu podmienku vyjadrenú v spojení „ktoré nemožno označiť za dane z obratu“, dospieť k záveru, že členský štát môže zachovávať alebo zavádzať dane, clá alebo poplatky len pod podmienkou, že nie sú porovnateľné s daňou z obratu (rozsudok zo 7. augusta 2018, Viking Motors a i., C-475/17, EU:C:2018:636, bod 27).
- 22 Hoci pojem „daň z obratu“ nie je definovaný ani v článku 401 smernice o DPH, ani v inom jej ustanovení, treba uviesť, že tento článok je v podstate totožný s článkom 33 šiestej smernice (rozsudok zo 7. augusta 2018, Viking Motors a i., C-475/17, EU:C:2018:636, bod 28).
- 23 V rámci vecí, v ktorých bolo vydané uznesenie z 27. novembra 2008, Renta (C-151/08, neuvverejnené, EU:C:2008:662), ako aj rozsudok z 20. marca 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), sa pritom Súdny dvor vyjadril k otázke zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy dane z odplatných prevodov majetku s podobnými charakteristikami ako daň, o ktorú ide vo veci samej, s článkom 33 ods. 1 šiestej smernice. Súdny dvor najprv pripomenul štyri základné charakteristické znaky DPH odvodené z jeho judikatúry, a to všeobecné uplatňovanie DPH na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby, stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú zdaniteľná osoba vybrala ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby, vyberanie tejto dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo, a odpočet súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu výrobného a distribučného procesu od DPH, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže táto daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu, pričom konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ, a následne dospel k záveru, že takáto daň sa líši od DPH v takej miere, že ju nemožno považovať za daň, ktorá má povahu dane z obratu v zmysle článku 33 ods. 1 šiestej smernice

(uznesenie z 27. novembra 2008, Renta, C-151/08, neuvěřený, EU:C:2008:662, body 32 a 45, ako aj rozsudok z 20. marca 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 29).

- 24 Súdny dvor v tejto súvislosti osobitne konštatoval, že takáto daň nezaťažuje vo všeobecnosti všetky transakcie týkajúce sa tovaru alebo služieb a že sa nevyberá v rámci výrobného a distribučného procesu takým spôsobom, že by bolo možné v každej fáze tohto procesu odpočítať zaplatené sumy od dane zaplatenej v skorších fázach tohto procesu (pozri v tomto zmysle uznesenie z 27. novembra 2008, Renta, C-151/08, neuvěřený, EU:C:2008:662, body 41 a 43).
- 25 V tejto súvislosti nič v spise predloženom Súdnu dvoru neumožňuje konštatovať, že v rámci tohto prejudiciálneho konania by bolo potrebné túto otázku analyzovať odlišným spôsobom. Preto sa úvahy uvedené Súdnu dvorom v rozhodnutiach uvedených v bodoch 23 a 24 tohto rozsudku, pokiaľ ide o článok 33 ods. 1 šiestej smernice, musia považovať za uplatniteľné aj na článok 401 smernice o DPH v rámci tohto konania.
- 26 Z toho vyplýva, že daň ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, sa nemôže považovať za daň, ktorá má povahu dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o DPH.
- 27 Vnútroštátny súd sa tiež domnieva, že súbežné uplatnenie dane, o ktorú ide vo veci samej, a spoločného systému DPH môže ohroziť zásadu daňovej neutrality v oblasti DPH.
- 28 Pokiaľ ide o túto zásadu pripomenutú v odôvodneniach 4 a 7 smernice o DPH, je potrebné pripomenúť, že na to, aby nedošlo k rozdielnym výsledkom vo vzťahu k cieľu dosiahnutia rovnosti podmienok zdanenia tej istej transakcie bez ohľadu na členský štát, v ktorom k nej došlo, ktorý sleduje spoločný systém DPH, akékoľvek porovnanie charakteristických znakov dane, akou je daň, o ktorú ide vo veci samej, s charakteristickými znakmi DPH sa musí uskutočniť so zreteľom na tento cieľ. V rámci toho je potrebné venovať osobitnú pozornosť požiadavke, aby sa v každom momente zabezpečila neutralita spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. augusta 2018, Viking Motors a i., C-475/17, EU:C:2018:636, bod 41).
- 29 Ako pritom správne zdôraznila Európska komisia, zásada daňovej neutrality v oblasti DPH stanovuje povinnosť zabezpečiť túto neutralitu len v rámci harmonizovaného systému zavedeného smernicou o DPH. Keďže v tomto prípade ide o daň, ktorá nie je harmonizovaná v rámci tejto smernice, nemôže dôjsť k porušeniu neutrality spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, bod 57).
- 30 Na základe všetkých predchádzajúcich úvah je na položenú otázku potrebné odpovedať tak, že smernica o DPH a zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá nepriamou daňou z prevodov majetku a odlišnou od DPH zaťažuje nákup predmetov s vysokým obsahom zlata alebo iných drahých kovov uskutočnený podnikom od fyzických osôb, ak sú tieto predmety určené na podnikateľskú činnosť uvedeného podniku, ktorý ich s cieľom ich transformácie a následného opätovného uvedenia do obchodného obehu ďalej predáva podnikom špecializovaným na výrobu ingotov alebo rôznych predmetov z drahých kovov.

O trovách

- 31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnu 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 Súdnu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zásada daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá nepriamou daňou z prevodov majetku a odlišnou od DPH zatažuje nákup predmetov s vysokým obsahom zlata alebo iných drahých kovov uskutočnený podnikom od fyzických osôb, ak sú tieto predmety určené na podnikateľskú činnosť uvedeného podniku, ktorý ich s cieľom ich transformácie a následného opätovného uvedenia do obchodného obehu ďalej predáva podnikom špecializovaným na výrobu ingotov alebo rôznych predmetov z drahých kovov.

Podpisy