



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

8. prosince 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES —
Integrovaná spolupráce — Poskytnutí finančních prostředků a dodání oběžných aktiv nezbytných
k zemědělské produkci — Jediné a komplexní plnění — Odlišná a samostatná plnění — Vedlejší plnění
a hlavní plnění“

Ve věci C-208/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) ze dne 26. března 2015, došlým Soudnímu dvoru dne
5. května 2015, v řízení

Stock '94 Szolgáltató Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV),

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça (zpravodaj), předseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits
a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: I. Illéssy, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. července 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Stock '94 Szolgáltató Zrt., Z. Várszegim a A. Kisem, ügyvédek,
- za maďarskou vládu, Z. Fehérem, G. Koósem a M. Bórou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Havasem a R. Lyalem, jakož i C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez
stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: maďarština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. a) a c), čl. 14 odst. 1 čl. 24 odst. 1, článku 73, článku 78 písm. b), jakož i čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Stock-’94 Szolgáltató Zrt a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (generální celní a finanční ředitelství regionu Jižní Zadunají, spadající pod Národní daňovou a celní správu, Maďarsko, dále jen „generální ředitelství“) ohledně otázky, jaký režim daně z přidané hodnoty (DPH) je třeba uplatnit na plnění nazvané „integrovaná spolupráce“.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 1 odst. 2 směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

- 4 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) této směrnice podléhají DPH „dodání zboží za protiplnění uskutečněná na území členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ a „poskytování služeb za protiplnění uskutečněné na území členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- 5 Článek 14 odst. 1 uvedené směrnice definuje dodání zboží jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

- 6 Článek 24 odst. 1 této směrnice zní:

„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

- 7 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

- 8 Článek 78 písm. b) této směrnice stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

[...]

b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na provize, balení, přepravu a pojištění, které dodavatel zboží/poskytovatel služby účtuje k tíži nabyvatele nebo příjemce.[...]"

9 Článek 135 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b) poskytnutí a sjednání úvěru a správa úvěru osobou, která jej poskytl.“

Maďarské právo

10 Podle čl. 2 písm. a) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“) podléhají dani upravené tímto zákonem „dodání zboží a poskytnutí služeb za protiplnění uskutečněné na území členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

11 V této souvislosti definuje čl. 9 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nebo jakoukoli jinou operaci se stejným právním účinkem ve vztahu k nabytí hmotného majetku“. Z článku 13 odst. 1 tohoto zákona vyplývá, že poskytnutím služby se rozumí „každé plnění, které není dodáním zboží ve smyslu tohoto zákona“.

12 Článek 65 zákona o DPH stanoví:

„Při dodání zboží a poskytnutí služby zahrnuje základ daně, pokud tento zákon nestanoví jinak, peněžité protiplnění, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací, které přímo ovlivňují cenu dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

13 Článek 70 odst. 1 písm. b) tohoto zákona stanoví, že při dodání zboží a poskytnutí služby zahrnuje základ daně „vedlejší výdaje, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži nabyvatele zboží nebo příjemce služby, a to zejména provize nebo jakýkoli jiný druh zprostředkování, náklady na balení, přepravu a pojištění“.

14 Podle čl. 86 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je od DPH osvobozeno „poskytnutí a sjednání úvěru, peněžní zápůjčky a jiných služeb zakládajících takový právní vztah, jakož i správa úvěru osobou, která jej poskytl“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Stock '94 je obchodní společností se sídlem v Maďarsku. Působí jako „sdužovatel“ v rámci institutu nazvaného „integrovaná spolupráce“, který je součástí maďarského zemědělského systému. Tento institut se řídí zásadou, podle níž sdužovatel uzavře smlouvu se zemědělcem, takzvanou „sdruženou osobou“, jejímž prostřednictvím jí poskytne zápůjčku, kterou tato osoba použije k tomu, aby od sdužovatele nakoupila prostředky nezbytné pro svou výrobní činnost, jako je osivo, nazývané „oběžná aktiva“. Sdružená osoba pak prodá svou produkci sdužovateli nebo jeho prostřednictvím na trhu.

- 16 V projednávaném případě uzavřela společnost Stock '94 smlouvy o integrované spolupráci s různými zemědělci, na jejichž základě se zavázala podporovat zemědělskou produkci, a to zejména z technologického hlediska, jakož i financovat nákupy oběžných aktiv nezbytných k tomuto účelu. Tito zemědělci se zase zavázali pěstovat dotčené plodiny na určitých plochách a použít zápůjčky poskytnuté sdružovatelem výhradně k nákupu oběžných aktiv u posledně uvedeného.
- 17 Stock '94 fakturovala prodej oběžných aktiv zemědělcům, na jejichž dodání uplatnila sazbu DPH ve výši 25 %. Tato společnost naopak osvobodila od DPH úroky, jež fakturovala čtvrtletně a které obdržela ze zápůjček poskytnutých zemědělcům na nákup oběžných aktiv. V červnu 2011 činila výše úroků obdržených na základě smluv o financování oběžných aktiv 149 846 000 maďarských forintů (HUF) (přibližně 483 500 eur).
- 18 Při daňové kontrole přiznání k DPH za toto období provedené *a posteriori* zjistil maďarský finanční úřad prvního stupně u úroků obdržených ze zápůjček nedoplatek na DPH ve výši 37 462 000 HUF (přibližně 121 000 eur). Tento orgán pak společnosti Stock '94 uložil povinnost tuto částku uhradit spolu s úroky z prodlení a uložil jí také pokutu.
- 19 Generální ředitelství potvrdilo v meritu rozhodnutí orgánu prvního stupně a konstatovalo, že zápůjčky určené na nákup oběžných aktiv jsou inherentními prvky služby spočívající v integrované spolupráci, kterou poskytuje společnost Stock '94. Tento orgán měl tedy za to, že na dodání oběžných aktiv a na zápůjčky se musí uplatnit stejná sazba DPH. Snížil však částku, jež má být uhrazena, na 17 588 000 HUF (přibližně 56 500 eur).
- 20 Soud prvního stupně stanovisko generálního ředitelství potvrdil. V této souvislosti konstatoval, že poskytnuté zápůjčky mohou být použity výhradně k nákupu oběžných aktiv od společnosti Stock '94, takže úvěr a dodání oběžných aktiv zemědělcům představují dva inherentní prvky komplexní služby integrované spolupráce, kterou tato společnost poskytuje. Tento soud kromě toho rozhodl, že tato plnění mají stejný cíl a úroky z úvěrů použitých k nákupu oběžných aktiv jsou pouhými vedlejšími výdaji souvisejícími s dodáním těchto aktiv, přičemž toto dodání představuje v rámci dotčené komplexní operace hlavní plnění. Protiplnění fakturované z titulu vedlejšího plnění musí proto sdílet daňový režim dodání oběžných aktiv.
- 21 Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko), u něhož společnost Stock '94 podala kasační opravný prostředek proti rozsudku vydanému v prvním stupni, se táže, zda musí dodání oběžných aktiv a poskytnutí zápůjčky považovat z hlediska DPH za dvě odlišná a samostatná plnění, anebo jako jediné plnění. V případě, že by tato dvě plnění měla být považována za jediné plnění, si předkládající soud klade otázku, za jakých podmínek představuje integrovaná spolupráce výjimku ze zásady obecného uplatňování DPH.
- 22 Za těchto podmínek se Kúria (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 1 odst. 2, čl. 2 odst. 1 písm. a) a c), čl. 14 odst. 1, čl. 24 odst. 1, článek 73, čl. 78 písm. b) a čl. 135 odst. 1 písm. b) [směrnice o DPH] vykládány v tom smyslu, že dodání zboží a poskytnutí zápůjčky na základě smlouvy uzavřené mezi sdružovatelem a sdruženou osobou představují pro účely DPH odlišné a samostatné (*distinct and independent*) operace, nebo v tom smyslu, že jde o jedinou (*single*) operaci, u které jsou základem daně vedle protiplnění za dodané zboží i úroky z poskytnuté zápůjčky?
- 2) Je-li v souladu se směrnicí o DPH posledně uvedený výklad, lze uvedenou směrnicí vykládat, pokud jde o jedinou (*single*) operaci zahrnující dodání zboží podléhající DPH i poskytnutí služeb osvobozené od DPH, v tom smyslu, že dotyčná operace představuje výjimku ze zásady obecného uplatňování DPH? Pokud ano, jaká jsou pro tuto výjimku kritéria?

- 3) Má na odpověď na výše uvedené otázky vliv – a pokud ano, do jaké míry – skutečnost, že sdružovatel může sdružené osobě poskytnout na její žádost a na základě smlouvy další služby nebo že může odkoupit zemědělskou produkci této osoby?“

K předběžným otázkám

- 23 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že poskytnutí zápůjčky určené k nákupu zemědělského zboží a dodání tohoto zboží v rámci operace integrované zemědělské spolupráce je třeba považovat za jedinou komplexní operaci, nebo naopak za odlišné a samostatné operace ve smyslu této směrnice, a to i vzhledem k možnosti sdružovatele poskytovat další služby a nakupovat zemědělskou produkci od sdružených subjektů.
- 24 V případě, že obě tato plnění musí být považována za jedinou komplexní operaci, se předkládající soud táže, podle jakých kritérií lze zjistit, zda operace spočívající v integrované spolupráci může být považována za výjimku ze zásady obecného uplatňování DPH.
- 25 Jak přitom uvedla Komise ve svém písemném vyjádření, tuto posledně uvedenou otázku je třeba chápat jako snahu zjistit, jaké plnění, zda zápůjčka, či dodání zboží, je určující pro režim, který se má použít na operaci spočívající v integrované spolupráci. Vzhledem k tomu, že vedlejší plnění sdílejí s hlavním plněním stejný režim DPH (rozsudek ze dne 2. prosince 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, bod 24), musela by být totiž v případě, že by poskytnutí zápůjčky představovalo hlavní plnění, celá operace osvobozena od DPH na základě čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.
- 26 V této souvislosti je třeba připomenout, že pro účely DPH musí být každé plnění za běžných podmínek považováno za vlastní a samostatné, jak vyplývá z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH (rozsudek ze dne 16. dubna 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, bod 30 a citovaná judikatura).
- 27 Za určitých okolností nicméně platí, že několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a vést tedy střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. O jediné plnění se jedná, zejména pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Tak je tomu i tehdy, když jedno nebo několik plnění představuje hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představuje jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 16. dubna 2015 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, bod 31 a citovaná judikatura).
- 28 Za účelem určení, zda poskytnutá plnění představují několik samostatných plnění, nebo jedno jediné plnění, je třeba zjistit charakteristické prvky dotyčného plnění (rozsudky ze dne 17. ledna 2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 32 a ze dne 16. dubna 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, bod 32).
- 29 V tomto ohledu postačí uvést, že k určení, zda určitá operace zahrnující několik plnění představuje pro účely DPH jediné plnění, zohledňuje Soudní dvůr její hospodářský účel (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 19. listopadu 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 39; ze dne 28. října 2010, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, bod 23 a ze dne 27. září 2012, *Field Fisher*

Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 23). Ve své analýze přihlíží Soudní dvůr rovněž k zájmu příjemců plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, bod 35).

- 30 Dále je nutno připomenout, že v rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je věcí vnitrostátních soudů určit, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu. Je však na Soudním dvoře, aby uvedeným soudům poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí ve věci, která je jim předložena, užitečné (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 33 a citovaná judikatura).
- 31 V projednávaném případě vyplývá zprv ze předkládacího rozhodnutí, že operace spočívající v integrované spolupráci dotčené ve věci v původním řízení se řídí zásadou, podle níž sdružovatel poskytne sdružené osobě zápůjčku, kterou tato osoba smí použít pouze k nákupu oběžných aktiv od sdružovatele.
- 32 Za těchto podmínek nepředstavuje poskytování takových půjček z pohledu sdružených osob nezávislé plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, bod 27), jelikož tyto finanční prostředky nelze volně použít.
- 33 Zadruhé společnost Stock '94, jak sama připouští ve svém vyjádření, nemůže z důvodu, že nemá oprávnění jednat jako úvěrová instituce, poskytovat zápůjčky sdruženým osobám, aniž jsou tyto zápůjčky určeny k nákupu jejich oběžných aktiv.
- 34 Zatřetí z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že dodání oběžných aktiv a půjčka sledují stejný hospodářský cíl, kterým je v podstatě poskytnutí finanční a logistické podpory zemědělcům, jež jim umožňuje vykonávat zemědělskou produkci. V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle takových obecných podmínek upravujících integrovanou spolupráci dotčenou ve věci v původním řízení, jako jsou podmínky shrnuté v předkládacím rozhodnutí, se společnost Stock '94 zavázala podporovat výrobní činnost sdružených osob a financovat nákupy oběžných aktiv, jež jsou k tomuto účelu nezbytné.
- 35 Za těchto podmínek představuje dodání těchto oběžných aktiv sdruženým osobám hlavní plnění v rámci integrované spolupráce, jelikož zemědělci budou s to vykonávat svou zemědělskou činnost díky těmto aktivům. Získání zápůjčky k nabytí těchto aktiv tedy nepředstavuje pro tyto zemědělce účel sám o sobě, nýbrž jen prostředek, jehož prostřednictvím mohou získat oběžná aktiva nezbytná pro svoji zemědělskou produkci.
- 36 Předkládající soud musí ověřit, zda operace spočívající v integrované spolupráci dotčené ve věci v původním řízení představuje skutečně hospodářský cíl uvedený v bodě 34 tohoto rozsudku, a prokázat, zda dodání oběžných aktiv má pro sdružené osoby takovýto zásadní význam.
- 37 Pokud by tomu tak bylo, musí být dodání oběžných aktiv a poskytnutí zápůjčky určené k jejich nákupu považováno pro účely DPH za jediné komplexní plnění, přičemž hlavní plnění bude představovat dodání těchto aktiv.
- 38 Konečně začtvrté vzhledem k tomu, co je uvedeno v bodech 31 až 37 tohoto rozsudku, na řešení popsané v jeho bodě 37 nemá dopad okolnost, že společnost Stock '94 může fakultativně nabízet sdruženým osobám další služby, jakož i od nich nakupovat zemědělské produkty.

39 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že:

- operace spočívající v integrované zemědělské spolupráci, v jejímž rámci jeden hospodářský subjekt dodává zboží zemědělci a poskytuje mu zápůjčku určenou k nákupu tohoto zboží, představuje pro účely této směrnice jedinou operaci, v níž dodání zboží představuje hlavní plnění. Základem daně uvedené jediné operace je jak cena uvedeného zboží, tak úroky uhrazené ze zápůjček poskytnutých zemědělcům;
- na kvalifikaci dotčené operace jako jediného plnění pro účely směrnice o DPH nemá vliv skutečnost, že sdružovatel může zemědělcům poskytovat další služby nebo od nich nakupovat zemědělské produkty.

K nákladům řízení

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že:

- **operace spočívající v integrované zemědělské spolupráci, v jejímž rámci jeden hospodářský subjekt dodává zboží zemědělci a poskytuje mu zápůjčku určenou k nákupu tohoto zboží, představuje pro účely této směrnice jedinou operaci, v níž dodání zboží představuje hlavní plnění. Základem daně uvedené jediné operace je jak cena uvedeného zboží, tak úroky uhrazené ze zápůjček poskytnutých zemědělcům;**
- **na kvalifikaci dotčené operace jako jediného plnění pro účely směrnice 2006/112 nemá vliv skutečnost, že sdružovatel může zemědělcům poskytovat další služby nebo od nich nakupovat zemědělské produkty.**

Podpisy.