

## **Uplatnenie dane z pridanej hodnoty pri zdaniteľných obchodoch, ktoré predstavujú jedno zložené plnenie alebo viacero odlišných plnení, v kontexte rozhodnutí Súdneho dvora EÚ**

Keď sa určitá činnosť skladá z viacerých plnení, vzniká otázka, či sa má táto činnosť považovať za jedno plnenie s jedným základom dane alebo za viaceré odlišné a nezávislé plnenia, ktoré sa posudzujú samostatne. Táto otázka má dôležitý význam z hľadiska územnej príslušnosti, teda určenia miesta zdanenia, ale aj z hľadiska uplatnenia správnej sadzby dane alebo oslobodenia od dane. Ak by sa plnenie posudzovalo ako celok, je otázne, ktoré plnenie je hlavné a ktoré vedľajšie. Vzhľadom na problémy, ktoré vznikajú v tejto súvislosti pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty, chceme poukázať na niektoré prípady riešené v tejto oblasti Súdny dvorom EÚ.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a rovnako ani smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty neobsahujú ustanovenia týkajúce sa problematiky zložených plnení. V týchto predpisoch je možné sa stretnúť s pojmom „tovary a služby priamo alebo úzko súvisiace“ napr. so zdravotnou starostlivosťou, s výchovnými a vzdelávacími službami, kultúrnymi službami, ap.. Ak hovoríme o súvisiacom plnení, posudzujeme hlavné a vedľajšie plnenie. Koncept zložených plnení predstavil Súdny dvor EÚ vo viacerých svojich rozhodnutiach, v ktorých definoval určité kritériá, ktoré by sa mali brať do úvahy, aby sa z hľadiska DPH určilo, či jedno plnenie, ktoré sa skladá z viacerých prvkov, sa má považovať za jeden zdaniteľný obchod alebo za viac odlišných a samostatne posudzovaných zdaniteľných obchodov. Okrem toho Súdny dvor EÚ definoval pojmy „vedľajšie plnenie“ a „úzko spojené plnenie“, na ktoré sa vzťahuje rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie. Súdny dvor EÚ ďalej uviedol, že vzhľadom na rozmanitosť obchodných operácií nie je možné dať úplný návod, ako pristupovať k problému jednoznačne vo všetkých prípadoch, a preto každý konkrétny prípad je potrebné posudzovať samostatne.

Pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty je v jednotlivých prípadoch vhodné najprv vykonať analýzu zdaniteľného obchodu a pozrieť sa, aký cieľ majú jednotlivé prvky plnenia pre zákazníka. Na základe tejto analýzy bude možné určiť, či ide o jedno zložené plnenie s jedným základom dane alebo o viaceré odlišné plnenia. Nakoniec je potrebné stanoviť, o aký zdaniteľný obchod, ktorý je predmetom dane, ide, teda či ide o dodanie tovaru alebo o poskytnutie služby.

Z pohľadu dane z pridanej hodnoty je jedno zložené plnenie a jednotné zdanenie reálne, ale môžu existovať určité výnimky. Tieto môžu nastať v prípade uplatnenia oslobodenia od dane, kedy môže byť oslobodená od dane len časť transakcií a ďalej v prípade uplatňovania zníženej sadzby dane. V prípade oslobodených plnení sa Súdny dvor EÚ opiera o to, čo je účelom a zámerom plnenia, aký je cieľ oslobodenia od dane a či plnenie tomuto cieľu zodpovedá úplne alebo čiastočne. V tomto materiáli si priblížime niektoré prípady, o ktorých rozhodoval Súdny dvor EÚ, a prípady, ku ktorým Finančné riaditeľstvo SR zaujalo stanovisko odvolávajúc sa na tieto prípady. Niektoré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré budeme uvádzať, sa týkajú ustanovení šiestej smernice, ktorá bola s účinnosťou od 1.1.2007 nahradená smernicou 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, pričom ich závery sú platné aj za účinnosti novej smernice.

### **Kritéria definované Súdny dvorom EÚ**

Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé. Spoločný systém DPH je založený na jednotnej definícii zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o pojem „dodávka tovarov“, judikatúra Súdneho dvora EÚ v tejto súvislosti spresňuje, že tento pojem zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá splnomocní druhú stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku. Pokiaľ ide o pojem „poskytovanie služieb“, tento pojem sa vzťahuje na každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

Za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedno plnenie. Plnenie musí byť považované za vedľajšie k hlavnému plneniu najmä vtedy, ak pre zákazníka nepredstavuje cieľ, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia. Tieto

princípy definoval Súdny dvor EÚ v spojených prípadoch C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin (Madgett)<sup>1</sup>. Generálny advokát vo svojom vyjadrení poznamenal, že hotelieri často využívajú služby zakúpené od iných osôb, pričom tieto služby predstavujú iba malú časť sumy v porovnaní s ubytovaním. Takéto nakupované služby nepredstavujú pre zákazníka cieľovú službu, ale ich úlohou je zvýšenie kvality hlavných služieb.

Rovnako možno konštatovať, že o jedno plnenie ide vtedy, keď dve alebo viaceré plnenia poskytnuté platiteľom dane sú tak úzko prepojené, že tvoria objektívne jedno ekonomické plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. Plnenie pozostávajúce z jediného plnenia nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH. V prípade C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S (Faaborg)<sup>2</sup> Súdny dvor EÚ pri rozhodovaní o tom, či sa transakcie uskutočňované v rámci reštauračných služieb môžu považovať za dodanie tovaru alebo za poskytovanie služby, zdôraznil, že sa musia zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých sa transakcia uskutočňuje, aby sa identifikovali všetky jej charakteristické vlastnosti a prevažujúce prvky. Transakcie týkajúce sa reštauračných služieb možno charakterizovať ako súhrn znakov a činností, pri ktorých prevláda charakter služieb. Situácia je odlišná v prípade stánkového predaja jedla, ktoré si zákazník odnesie so sebou.

V obdobnej veci v spojených prípadoch C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09 Manfred Bog, CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, Lothar Lohmeyer, Fleischerei Nier GmbH & Co. KG<sup>3</sup> Súdny dvor EÚ uvádza, že prevažujúci prvok, ak poskytované plnenie pozostáva z viacerých prvkov, musí byť určený z pohľadu priemerného spotrebiteľa a v rámci celkového posúdenia zohľadniť nielen kvantitatívnu, ale aj kvalitatívnu relevantnosť prvkov poskytovania služieb vo vzťahu k prvkom, ktoré sa týkajú dodávky tovarov. Vzhľadom na to, že predaj tovaru je vždy spojený s minimálnym poskytovaním služieb, napríklad s vystavením výrobkov v regáloch alebo vyhotovením faktúry, môžu byť pri posudzovaní podielu poskytovania služieb na celkovom komplexnom plnení zahŕňajúcom aj dodávku tovaru zohľadnené len tie služby, ktoré sa líšia od služieb, ktoré sú nevyhnutne spojené s predajom tovaru. Samotná príprava jedla nepredstavuje prevažujúci prvok sporného plnenia a sama osebe nemôže dať tomuto plneniu charakter poskytovania služby. Pokiaľ prvky poskytovania služieb spočívajú len v existencii elementárnych zariadení, t. j. jednoduchých pultov určených na konzumáciu bez možnosti sedenia, ktoré vyžadujú len minimálne ľudské nasadenie, potom predstavujú len vedľajšie minimálne plnenia a nemôžu zmeniť prevažujúci charakter hlavného plnenia, t. j. dodávky tovarov.

Na už spomínané prípady Faaborg a Madgett sa Súdny dvor EÚ odvoláva vo veci C-349/96 Card Protection Plan Ltd. (CPP)<sup>4</sup>. Toto rozhodnutie predstavuje jeden zo základných prvkov judikatúry Súdneho dvora EÚ o pojme jedného zloženého plnenia. V predmetnom rozhodnutí sa uvádzajú nasledovné kritériá:

<sup>1</sup> Páni Madgett a Baldwin, ktorí prevádzkovali hotel, ponúkali svojim zákazníkom komplexný balík služieb, pozostávajúci z ubytovania s polpenziou, prepravy autobusom z rôznych miest nástupu do hotela a celodennej exkurzie autobusom počas pobytu v hoteli, a to za fixnú cenu. Na Súdny dvor EÚ bola predložená prejudiciálna otázka, či sa celková cena má rozdeliť podľa podielu vlastných a nakúpených služieb.

<sup>2</sup> V prípade Faaborg bol posudzovaný postup zdaniteľnej osoby, ktorá umelo rozdeľovala služby poskytované v reštaurácii na dve kategórie, pričom niektoré posúdila ako dodanie tovaru a niektoré ako poskytnutie služby. Súdny dvor EÚ v tomto rozsudku uviedol, že dodávka hotových jedál a nápojov určených na okamžitú konzumáciu je výsledkom celého radu služieb počnúc varením jedla až po fyzické prinesenie odberateľovi, pričom zákazník má počas tejto doby k dispozícii širokú infraštruktúru zariadení vrátane jedálne s príslušenstvom ap., pričom súčasťou služby je prestretie stola, poskytnutie rád a vysvetlení o jedlách a nápojoch, obsluha hostí pri stole a odpratanie použitého riadu zo stola po skončení jedla a nápojov.

<sup>3</sup> Manfred Bog predával v mobilných stánkoch s občerstvením nápoje a hotové jedlá pripravené na konzumáciu. CinemaxX prevádzkuje kiná, vo foyer ktorých si návštevníci mohli zakúpiť nápoje a jedlá, pričom v niektorých foyer boli k dispozícii stoly na státie, barové stoličky, pulty a v kinosálach boli na sedačkách pripevnené držiaky na nápoj. Lothar Lohmeyer prevádzkoval viacero stánkov s občerstvením, v ktorých predával hotové jedlá. Fleischerei Nier poskytuje párty servis, v rámci ktorého sa objednané jedlá dodávajú v uzavretých nádobách, zatiaľ čo riad, príbory, stoly na státie, ako aj personál sa poskytujú podľa želaní zákazníkov. Obraty z predaja jedál boli v uvedených prípadoch zdanené zníženou sadzbou dane. Súdnemu dvoru EÚ bola položená prejudiciálna otázka, či rozličné činnosti súvisiace s dodávkou jedál alebo pokrmov určených na priamu konzumáciu, sporné v štyroch spojených veciach, sú dodávkami tovarov alebo poskytnutím služieb a ako ich v tejto súvislosti môžu ovplyvniť doplňujúce prvky poskytnutia služieb.

<sup>4</sup> Spoločnosť CPP poskytovala zákazníkom zmluvy na kolektívne krytie, dávala im kreditné karty v rámci ktorých dostali poistenie u inej poisťovacej spoločnosti. Súdnemu dvoru EÚ bola položená prejudiciálna otázka, že aké vhodné kritériá sú rozhodujúce pre DPH účely, či transakcia, ktorá pozostáva z niekoľkých prvkov, je považovaná za jedno dodanie alebo za dve alebo viacero odlišných dodaní a má byť zdanená oddelene.

- každé dodanie služby musí byť samostatne posúdené ako jednoznačné a nezávislé,
- plnenie, ktoré zahŕňa z ekonomického hľadiska jednu službu, by nemalo byť umelo rozdelené, aby nedochádzalo k skresleniu fungovania systému DPH,
- je potrebné zistiť zásadné charakteristické znaky operácií, aby sa dalo určiť, či zdaniteľná osoba dodáva zákaznikom niekoľko odlišných hlavných služieb alebo jednu službu,
- služba musí byť zohľadňovaná ako vedľajšia služba k hlavnej službe, ak pre zákazníkov neposkytuje cieľ sama o sebe, ale poskytuje možnosť lepšieho využitia hlavnej služby,
- skutočnosť, že je platená jedna cena, nie je rozhodujúca, i keď jedna cena môže navodiť, že ide o jednu službu, fakturácia celkovej sumy môže byť len indíciou.

Na uplatnenie týchto princípov Súdny dvor EÚ ešte dopĺňa, že na to, aby sa pristúpilo ku kvalifikácii plnenia zloženého z viacerých prvkov, treba brať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa plnenie uskutočňuje a tvrdí, že vzhľadom na odlišnosti obchodných transakcií nie je možné dať vyčerpávajúcu odpoveď, pokiaľ ide o spôsob, ako sa správne zaoberať problémom vo všetkých prípadoch.

Problematika jedného zloženého plnenia bola predmetom ďalších dvoch sporov, a to v prípade C-41/04 *Levob Verzekeringen BV (Levob)* a C-111/05 *Aktiebolaget NN (Aktiebolaget)*. Predmetom sporu v prípade *Levob* bola skutočnosť, či na účely DPH má byť dodanie softvéru a jeho následné prispôbenie podľa potrieb nadobúdateľa považované za dve rôzne plnenia alebo jedno plnenie a či má byť považované za dodanie služby. Súdny dvor EÚ uviedol, že nemožno sa domnievať, že spotrebiteľ získal u toho istého dodávateľa najprv existujúci softvér, ktorý v odovzdanom stave nebol vôbec použiteľný pre jeho hospodársku činnosť a až následne získal jeho prispôbenie, na základe ktorého mohol byť použiteľný. Dodanie softvéru a jeho neskoršie prispôbenie majú byť v zásade považované za jedno plnenie v súvislosti s DPH, pričom prispôbenie softvéru požiadavkám zákazníka má určujúci charakter vzhľadom na jeho rozhodujúcu dôležitosť pri použití, a preto ide o dodanie služby.

V prípade *Aktiebolaget* išlo o posúdenie, či sa má plnenie pozostávajúce z dodávky a uloženia kábla považovať za dodávku tovaru alebo poskytnutie služieb, keď samotný kábel predstavuje prevažnú väčšinu celkových nákladov. S poukazom na všetky kritéria definované v rozsudkoch *Faaborg*, *Madgett*, *CPP* alebo *Levob* Súdny dvor EÚ uvádza, že plnenie spočívajúce v dodávke a uložení kábla spájajúceho dva členské štáty, sa má považovať za dodávku tovaru, ak je zrejmé, že kábel bude prevedený na klienta, ktorý s ním bude disponovať ako vlastník. Hoci je nevyhnutné, aby bol kábel inštalovaný, aby mohol byť používaný, nevyplýva z toho, že poskytovanie služieb prevažuje nad dodávkou tovaru. Cieľom prác, ktoré mali byť vykonané, nebola zmena povahy predmetného kábla, ani jeho prispôbenie špecifickým potrebám zákazníka.

Rozlišovacie kritériá medzi pojmami „*dodávka tovaru*“ a „*poskytnutie služieb*“ posudzoval Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-88/09 *Graphic Procédé*.<sup>5</sup> K prejudiciálnej otázke, ktoré kritériá je potrebné použiť, aby bolo možné určiť, či reprografická činnosť je dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, Súdny dvor EÚ uviedol, že reprografická činnosť napĺňa znaky dodávky tovarov, pokiaľ sa obmedzuje len na rozmnožovanie dokumentov na nosiče, pričom právo s nimi nakladať sa z reprografa prevedie na zákazníka, ktorý si kópie originálu objednal. Za poskytnutie služby sa takáto činnosť považuje vtedy, pokiaľ sú s reprografickou činnosťou spojené doplnkové služby, ktoré vzhľadom na význam predstavujúci pre ich príjemcu, na čas potrebný na ich vykonanie, spracovanie, ktorý si vyžadujú pôvodné dokumenty, a na podiel na celkových nákladoch, ktoré toto poskytovanie služieb predstavuje, môžu prevládať v porovnaní s dodávkou tovarov, takže pre ich príjemcu predstavujú samotný cieľ.

V ďalších rozhodnutiach k problematike jedného zloženého plnenia sa Súdny dvor EÚ snaží definovať režimy aplikovateľné na určité transakcie, pri ktorých sa uplatňuje oslobodenie od dane.

---

<sup>5</sup> Reprografická činnosť, ktorú vykonávala spoločnosť *Graphic Procédé*, spočívala v realizácii kópií dokumentov, spisov a plánov pomocou vlastného materiálu tohto podniku na žiadosť zákazníkov. Zákazníci spoločnosti *Graphic Procédé* ostávali majiteľmi pôvodných dokumentov, o ktorých rozmnoženie žiadali.

## Uplatnenie režimu oslobodenia od dane v prípade jedného zloženého plnenia

K problematike plnenia pozostávajúceho z viacerých prvkov, keď sa na plnenie vzťahuje oslobodenie od dane, Súdny dvor EÚ vydal viaceré rozhodnutia. V prvom rade sa odvoláva na striktnú interpretáciu oslobodenia od dane a dodržiavanie pravidiel a zásad oslobodenia od dane, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecných pravidiel zdaňovania daňou z pridanej hodnoty. Oslobodenie od dane sa nemusí týkať len hlavného plnenia, ale môže sa vzťahovať aj na vedľajšie plnenie. V niektorých prípadoch sa však oslobodenie od dane týka len jednej služby alebo dodania tovaru alebo sa týka postavenia osôb, ktoré tieto plnenia uskutočňujú.

### *Nájom nehnuteľnosti*

Podľa článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH je od dane oslobodený nájom nehnuteľnosti /predtým článok 13 B písm. b) šiestej smernice, ktorý bol transponovaný do § 38 zákona o DPH/. Z článku 135 ods. 2 smernice o DPH ( § 38 ods. 3 zákona o DPH) vyplýva, že oslobodenie od dane sa napríklad neuplatní na nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel. V rozhodnutí C-173/88 Morten Henriksen Súdny dvor EÚ poukazuje na to, že nájom nehnuteľnosti, ktorý je oslobodený od dane, nevyhnutne tiež zahŕňa okrem nájmu nehnuteľnosti, ktorá je hlavnou transakciou, nájom celej nehnuteľnosti, ktorá je jej príslušenstvom. V posudzovanom prípade sa nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel nevylúčil z oslobodenia od dane z dôvodu, ak tento nájom je úzko spojený s nehnuteľnosťou s cieľom jeho použitia na účel, ktorý je sám o sebe oslobodený od dane (napr. na bývanie), na základe čoho dva nájmy tvoria jednu ekonomickú transakciu.

Záveru uvedené v rozhodnutí Morten Henriksen Finančné riaditeľstvo SR využilo pri posúdení nájmu nehnuteľnosti poskytovaného pre neplatiteľa DPH, keď súčasťou nájmu nehnuteľnosti bol aj nájom parkovacích miest. Nájom parkovacích miest nepredstavoval pre nájomcu cieľ, ale lepšie užitie hlavnej transakcie, ktorou bol nájom nehnuteľnosti. Parkovacie miesta boli zriadené na pozemku, nájom ktorého je spojený s nájmom nehnuteľnosti. Keďže nájom parkovacích miest je vedľajšou službou k hlavnej službe, ktorou je nájom budovy, na celé plnenie sa uplatní oslobodenie od dane podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH.

Vo februári 2008 vydal Súdny dvor EÚ rozhodnutie vo veci C-425/06 Part Service Srl.<sup>6</sup> V rámci tohto sporu bolo spochybnené oslobodenie od dane, keď platba za nájomné bola rozdelená na platbu za užívanie automobilu a platbu za poistenie a zabezpečenie dodržania záväzkov užívateľa prostredníctvom financovania záruky a poskytnutia ručenia inou osobou. V bode 57 Súdny dvor EÚ poznamenáva, čím sa vyznačujú posudzované plnenia a okrem iného uvádza, že predmetné plnenie posudzované samostatne, sa v dôsledku toho zdá byť hospodársky nerentabilné a leasingová spoločnosť dostáva protihodnotu za leasing len vďaka spojeniu nájomného plateného užívateľom a súm platených inou spoločnosťou tej istej skupiny. Na druhej strane v rozhodnutí vo veci C-224/11 BGŽ Leasing sp. z o.o.<sup>7</sup> Súdny dvor EÚ posudzoval transakciu, kedy prenajímateľ okrem lízingu ponúkal nájomcom zabezpečenie poistenia prenajatého majetku. Nájomca mal možnosť poistiť tento majetok u poisťovacej spoločnosti podľa svojho výberu, ale mohol požiadať o poistenie aj prenajímateľa. V tejto súvislosti sa Súdny dvor EÚ vyjadril, že požiadavka poistného krytia tak sama osebe nemôže znamenať, že poistenie poskytnuté prostredníctvom prenajímateľa má v porovnaní s poskytnutím služby lízingu nerozlučnú alebo vedľajšiu povahu. Nájomca totiž chcel predovšetkým získať službu lízingu a len subsidiárne vyhľadáva poistenie, ktoré od neho vyžaduje prenajímateľ. Ak sa nájomca rozhodne zaobstarať si prostredníctvom prenajímateľa aj službu poistenia, takéto rozhodnutie vzniká nezávisle od jeho rozhodnutia uzatvoriť lízingovú zmluvu. Ak teda poskytnutie lízingu a poskytnutie poistenia týkajúceho sa majetku tvoriaceho predmet lízingu predstavujú nezávislé plnenia, nepatria do toho istého základu dane.

<sup>6</sup> Súdny dvor EÚ sa v rozhodnutí Part Service Srl okrem iného vyjadroval k otázke, či okolnosť, že činnosť financovania, považovaná v ekonomickej praxi a vnútroštátnej judikatúre za podstatnú zložku leasingovej zmluvy, spravovaná zmluvou oddelenou od zmluvy, ktorej cieľom bolo poskytnutie lízingu automobilu, môže predstavovať zneužitie.

<sup>7</sup> V rámci poskytovaného lízingu BGŽ Leasing vyžaduje, aby boli predmety lízingu poistené, pričom nájomca má možnosť poistiť majetok podľa svojho výberu. Ak nájomca využije ponuku BGŽ Leasing na poskytnutie poistenia, BGŽ Leasing uzavrie príslušné poistenie s poskytovateľom a refakturuje nájomcovi náklady poistenia v režime oslobodenia od dane.

V rozhodnutí vo veci C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP<sup>8</sup> bol riešený prípad nájmu nehnuteľnosti a poskytovania služieb súvisiacich s týmto nájmom. Hoci začlenenie poskytnutia rôznych služieb do nájmovej zmluvy podporuje existenciu jediného plnenia, Súdny dvor EÚ uviedol, že táto skutočnosť nemôže byť sama osebe určujúca. Aj v prípade, ak by nájmná zmluva upravovala zahrnutie plnení, ktoré by na základe svojej povahy vo vzťahu k hlavnému plneniu nájmu nehnuteľností nemohli byť objektívne považované za nerozlučné alebo za vedľajšie, nie sú takéto plnenia súčasťou jediného plnenia nájmu nehnuteľností oslobodeného od DPH. Vo veci samej však využitie predmetných služieb pre nájomcu nepredstavuje samotný cieľ a nájom nehnuteľností a poskytovanie služieb spojené s nájmom, o aké ide vo veci samej, môžu z hľadiska DPH tvoriť jediné plnenie. V tejto súvislosti možnosť poskytnutá prenajímateľovi v nájmovej zmluve vypovedať túto zmluvu v prípade, ak nájomca nezaplatí poplatky za služby, predstavuje skutočnosť podporujúcu existenciu jediného plnenia, hoci nejde nevyhnutne o určujúcu skutočnosť na účely posúdenia existencie takéhoto plnenia. Naopak, okolnosť, že poskytovanie služieb by v zásade mohla uskutočniť tretia osoba, neumožňuje dospieť k záveru, že takéto poskytovanie nemôže za okolností vo veci samej predstavovať jediné plnenie.

V obdobnej veci C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie<sup>9</sup> sa Súdny dvor EÚ vyjadril, že čo sa týka poplatkov za služby spojené s nájmom, o aké ide vo veci samej, bola už dvakrát predložená žiadosť o spresnenie, ktoré prvky sa majú považovať za charakteristické (C-572/07 RLRE Tellmer Property a C-392/11 Field Fisher Waterhouse). S poukazom na tieto rozhodnutia, ako aj na rozhodnutie vo veci C-224/11BGŽ Leasing Súdny dvor EÚ analyzuje, ktoré plnenia možno v zásade posúdiť ako plnenia oddeliteľné od nájmu a ktoré s nájmom tvoria jediné plnenie, pričom konštatuje, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že prenájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájmom spojené, treba v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne, ibaže prvky transakcie, vrátane tých, z ktorých vyplýva hospodársky dôvod uzavretia zmluvy, sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.

#### *Dodávky tovaru a služieb priamo súvisiacich so zdravotnou starostlivosťou*

Ako už bolo uvedené, Súdny dvor EÚ sa opiera o to, čo je účelom a zámerom služby, aký je cieľ oslobodenia od dane a či služba tomuto cieľu zodpovedá úplne alebo čiastočne. V prípade C-353/85 Komisia proti Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska<sup>10</sup> rozhodol, že ide o dve odlišné plnenia a odlišné zdanenia. V rozhodnutí konštatoval, že okrem malých dodávok, ktoré sú striktné nevyhnutné v momente poskytovania starostlivosti osobe, dodávka liekov a iných tovarov, ako sú dioptrické okuliare predpísané lekárom alebo inými oprávnenými osobami, je materiálne a hospodársky odlúčiteľná od poskytovania služieb. Ak teda

<sup>8</sup> V rámci prenájmu kancelárskych priestorov sa vyžadovala odplata v podobe úhrady troch druhov nájmného, a to za nájom priestorov, podiel na nákladoch na poistenie budovy a za plnenia, ktoré je prenajímateľ podľa zmluvy povinný poskytnúť, ako je dodávka vody, kúrenie, opravy konštrukcií a zariadení (najmä výťahov), upratovanie spoločných častí, poskytovanie strážnej služby. Nájomná zmluva uvádza, že v prípade, ak nájomca neuhradí tieto tri druhy nájmného, prenajímateľ môže zmluvu vypovedať. Prenajímateľ oslobodil nájom nehnuteľnosti od DPH.

<sup>9</sup> Wojskowa Agencja Mieszkaniowa je právnickou osobou založenou podľa verejného práva zaoberajúcou sa najmä prenájmom štátnych nehnuteľností, ktoré jej boli zverené. V rámci tejto činnosti prefakturuje plnenia, ktoré zahŕňajú dodávku niektorých energií, konkrétne elektriny, tepla a vody, a tiež odvoz odpadu, a to tak, že od nájomcu požaduje náhradu nákladov, ktoré vynaložila na nákup týchto tovarov a služieb od dodávateľov ako tretích osôb. V súvislosti s týmito energiami fakturuje nájomcovi preddavky, ktorých výška je stanovená v nájmovej zmluve, pričom sa uplatňuje sadzba dane vzťahujúca sa na každú z týchto energií a následne po uplynutí daného roka vykoná vyúčtovanie podľa skutočnej spotreby. Súdnemu dvoru EÚ bola položená prejudiciálna otázka, či prenájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájmom spojené, treba považovať za jediné plnenie alebo za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne.

<sup>10</sup> Predmetom sporu bolo posúdenie postupu členského štátu pri definovaní úzkeho vzťahu k službe zdravotnej starostlivosti. Vláda Spojeného kráľovstva tvrdila, že oslobodenie od dane podľa čl. 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice pokrýva dodávky tovarov vo vzťahu s poskytnutím služieb určitými uznanými medicínskymi a paramedicínskymi profesiami a že aj dodávka dioptrických okuliarov optikom oprávneným vydávať lekárske predpisy alebo optikom očným lekárom predstavuje úzky vzťah k poskytnutej službe zdravotnej starostlivosti. Dodávka liekov a iných tovarov, ako sú dioptrické okuliare predpísané lekárom alebo inými oprávnenými osobami, je materiálne a hospodársky odlúčiteľná od poskytovania služieb. Ak teda predaj a vyšetrenia nesúvisia tak úzko, že nemožno na ne hľadieť ako na hlavnú a doplnkovú službu, ide o samostatné dodávky.

predaj a vyšetrenia nesúvisia tak úzko, že nemožno na ne hľadieť ako na hlavnú a doplnkovú službu, ide o samostatné dodávky.

Rovnako v prípade kliniky, kde je možné priplatiť si za lepšiu izbu, sa rozhodovalo, či ide o plnenie úzko spojené so zdravotnou starostlivosťou (spojené veci C-394/04 a C-395/04 Diagnostiko & Therapefitiko Kentro Athinon-Ygeia AE). Súdny dvor EÚ však rozhodol, že poskytovanie služieb, ktoré prispievajú k zvýšeniu komfortu a pohode hospitalizovaných osôb, vo všeobecnosti nepatrí pod oslobodenie stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice. O iný prípad ide len vtedy, ak sú tieto služby nevyhnutné na dosiahnutie terapeutických cieľov služieb nemocničnej a lekárskej starostlivosti, v rámci ktorých boli poskytované. Oslobodenie plnení úzko súvisiacich s nemocničnou a lekárskou starostlivosťou má totiž zabezpečiť, že prístup k lekárskej a nemocničnej starostlivosti nebude znemožnený z dôvodu vyšších nákladov za túto starostlivosť, ktoré by vznikli tým, že táto starostlivosť alebo plnenia s ňou úzko súvisiace podliehajú DPH.

Bežne sa s posudzovaním hlavného a vedľajšieho plnenia stretávame v prípade jedného dodávateľa, ktorý poskytuje plnenia svojmu zákazníkovi. Za pozoruhodné možno považovať rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v prípade C-76/99 Komisia proti Francúzskej republike, kde sa posudzoval prípad dvoch poskytovateľov služieb a jedného pacienta. Išlo o posúdenie, či rozbor krvných vzoriek vykonaných špecializovaným laboratóriom je službou úzko súvisiacou so zdravotnou starostlivosťou poskytnutou pacientovi, a teda službou oslobodenou od dane. Odber vzoriek predpísal lekár, ktorý nevykonal rozbor. Súdny dvor EÚ tvrdil, že išlo o transakcie, ktoré by mali podliehať rovnakému režimu.

#### *Dodávky tovaru a služieb úzko súvisiacich so vzdelávaním*

Medzi dodávky úzko súvisiace so vzdelávaním patrí napríklad predaj pedagogického materiálu (kníh) oprávneným subjektom pre študentov alebo predaj výrobkov, ktoré vytvoria študenti ako súčasť výchovných a vzdelávacích služieb, alebo poskytnutie služieb študentmi v rámci odborného výcviku za protihodnotu. V danom prípade ide o tovary alebo služby úzko súvisiace so vzdelávaním, a v prípade splnenia podmienok uvedených v § 31 zákona o DPH sú tieto dodávky služieb a tovarov oslobodené od dane.

V oblasti služieb úzko súvisiacich so vzdelávaním chceme poukázať na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v prípade C-434/05 Horizon College, v ktorom uviedol, že pridelenie učiteľa jednou školou druhej škole je službou, ktorá úzko súvisí so vzdelávaním, ak toto pridelenie umožňuje študentom druhej školy lepšie vzdelávanie. Súdny dvor EÚ zdefinoval tri podmienky, ktoré by mali byť splnené, aby pridelenie učiteľa mohlo byť oslobodené od dane, a to:

1. hlavné plnenie ako aj pridelenie učiteľa musí byť vykonané oprávnenou inštitúciou,
2. pridelenie učiteľa je nevyhnutné pre realizáciu vzdelávania rovnakej hodnoty,
3. hlavným cieľom pridelenia nie je získanie dodatočných príjmov.

#### *Finančné služby*

Otázku, aký význam má pri určovaní hlavného a vedľajšieho plnenia kritérium, podľa ktorého vedľajšie plnenie nemá samo osebe pre zákazníkov cieľ, ale je iba prostriedkom pre lepšie využitie hlavného plnenia, Súdny dvor EÚ riešil v rozhodnutí vo veci C-44/11 Deutsche Bank AG.<sup>11</sup> Služba spočívajúca v správe portfólia, o akú ide v tomto rozhodnutí, predstavuje kombináciu plnení pozostávajúcich predovšetkým z analýzy a správy aktív klienta investora a služby nákupu a predaja cenných papierov, pričom priemerný klient investor má záujem práve o kombináciu týchto dvoch zložiek. Tieto dve zložky sú nielen neoddeliteľné, ale ich navyše treba klásť na rovnakú úroveň, pretože jedna pre druhú sú nevyhnutné na dosiahnutie celkového plnenia a nemožno sa domnievať, že jednu z nich treba považovať za hlavné plnenie a druhú za vedľajšie. Službu spočívajúcu v správe portfólia, pri ktorej zdaniteľná osoba za protihodnotu na základe vlastného uváženia rozhoduje o nákupe a predaji cenných papierov a toto rozhodnutie uskutočňuje formou nákupu a predaja cenných papierov, pričom

---

<sup>11</sup> Deutsche Bank poskytovala svojim klientom investorom priamo alebo prostredníctvom dcérskych spoločností služby spočívajúce v správe portfólia, ktorá pozostáva z viacerých zložiek, a s aktívami (cennými papiermi) mohla nakladať v mene klientov a na ich účet. Klienti investori platili ročnú odmenu a Deutsche Bank považovala služby poskytnuté pri správe portfólia za oslobodené od DPH.

tieto dve zložky objektívne tvoria jedno hospodárske plnenie, je možné na účely DPH zohľadniť len ako celok, a preto sa na ňu nemôže vzťahovať oslobodenie od dane.

### **Uplatnenie zníženej sadzby dane**

Uplatnenie zníženej sadzby dane na plnenie neoddeliteľné od hlavného plnenia posudzoval Súdny dvor EÚ v prípade C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien<sup>12</sup>. Išlo o posúdenie zdanenia prípojky k vodovodným sieťam pre majiteľov nehnuteľností. Súdny dvor pri analýze prípadu pripomína, že ak neexistuje definícia v šiestej smernici, pri výklade ustanovenia práva Spoločenstva, akým bola príloha D bod 2 uvedenej smernice (príloha č. 8 zákona o DPH), je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale tiež jeho kontext a ciele, ktoré sledujú právne predpisy, ktorých je súčasťou. Vzhľadom na to, že zásobovanie vodou znamená poskytnutie vody verejnosti a prípojka je nevyhnutná na toto poskytnutie vody, Súdny dvor EÚ konštatuje, že je potrebné sa domnievať, že uvedené zariadenie prípojky patrí pod zásobovanie vodou. Súdny dvor EÚ považuje zariadenie prípojky aj z hľadiska uplatnenia zníženej sadzby dane za dodávku vody, ale pripomína, že znížená sadzba DPH nemôže viesť k narušovaniu zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo službami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH odlišne.

### **Uplatnenie dvoch sadzieb v prípade jednej transakcie**

Napriek tomu, že určité tovary sú predmetom jednej dodávky, nepoužije sa na celú dodávku režim platný pre hlavný tovar. Uvedené konštatoval Súdny dvor EÚ vo veci C-251/05 Talacre<sup>13</sup>. Išlo o prípad dodania karavanu s vnútorným vybavením a na celú dodávku bola uplatnená rovnaká sadzba dane. Súdny dvor EÚ poukázal na to, že ustanovenia šiestej smernice upravujúce výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každej dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb, ktoré vykoná zdaniteľná osoba za protihodnotu, sa majú vykladať striktné. Hoci z judikatúry v oblasti zdaňovania jednej dodávky vyplýva, že jedna a tá istá dodávka v zásade podlieha jednej sadzbe DPH, toto nebráni oddelenému zdaňovaniu určitých zložiek dodávky v prípade, že iba jedno zdanenie spĺňa podmienky, ktorým čl. 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice podriaďuje uplatňovanie oslobodení s vrátením zaplatenej dane. Skutočnosť, že určité tovary sú predmetom jednej a tej istej dodávky, ktorá sa skladá na jednej strane z hlavného tovaru, ktorý podľa právnej úpravy členského štátu podlieha oslobodeniu s vrátením zaplatenej dane a na druhej strane z tovarov, v prípade ktorých uvedená právna úprava vylučuje toto oslobodenie, nebráni predmetnému členskému štátu, aby stanovil v prípade dodávky týchto vylúčených tovarov DPH v bežnej sadzbe. Z hľadiska sadzieb dane teda išlo o dve transakcie, i keď v podstate to bola jedna dodávka tovaru.

### **Fakturácia**

Súdny dvor EÚ vo viacerých svojich rozhodnutiach uviedol, že fakturácia celkovej ceny nie je rozhodujúca a takáto fakturácia môže byť len indíciou. Vyhotovenie jednej faktúry v prípade poskytnutia viacerých transakcií neznamená, že ide o jedno plnenie. Na druhej strane v prípade C-2/95 SDC alebo Levob Súdny dvor EÚ konštatoval, že skutočnosť, že boli plnenia fakturované zvlášť, nemá vplyv na záver, že ide o jedno zložené plnenie.

Vychádzajúc z kritérií, ktoré Súdny dvor EÚ uvádza v rozhodnutiach, na ktoré sme poukázali, je zrejmé, že neexistuje hierarchia medzi pojmami „jedno zložené plnenie“ a „samostatné plnenie“. Vo všeobecnosti je teda

---

<sup>12</sup> Na Súdny dvor EÚ bola predložená prejudiciálna otázka, či zariadenie prípojky k vodovodným sieťam patrí pod zásobovanie vodou uvedené v prílohe D bode 2 šiestej smernice a pod dodávky vody uvedené v prílohe H kategórii 2 šiestej smernice. Dodanie vody podlieha zníženej sadzbe dane, pričom na zariadenie prípojky sa podľa názoru daňovej správy Nemecka mala uplatniť štandardná sadzba dane.

<sup>13</sup> Podľa predpisov platných v príslušnom členskom štáte sa karavany zdaňujú nulovou sadzbou dane. Daňová správa tvrdila, že na ich vnútornú výbavu sa vzťahuje bežná sadzba dane. Na Súdny dvor EÚ bola predložená prejudiciálna otázka, či skutočnosť, že ide o jednu dodávku, bráni členskému štátu v tom, aby stanovil DPH v bežnej sadzbe v prípade dodávky vylúčených tovarov.

možné konštatovať, že ak platiteľ dane poskytuje svojmu zákazníkovi plnenia pozostávajúce z viacerých prvkov, je potrebné vykonať analýzu týchto plnení, pozrieť sa na cieľ, ktorý predstavujú jeho jednotlivé prvky pre zákazníka a stanoviť, či ide o jedno plnenie, na ktoré sa vzťahuje daňový režim hlavného plnenia, alebo či ide o samostatné plnenia, alebo dokonca, či ide o plnenie, ktoré má komplexný charakter. Nakoniec je potrebné definovať, či ide o dodanie tovaru alebo o poskytnutie služby. Návodom, ako postupovať v jednotlivých prípadoch, môžu byť kritériá, ktoré Súdny dvor EÚ definuje vo svojich rozhodnutiach.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica  
Odbor daňovej metodiky  
September 2016*