



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

11. června 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Směrnice 2006/112/ES — Články 9, 73, čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) — Základ daně — Zahrnutí částky komunálních poplatků za využívání prostoru pod zemským povrchem uhrazených společností, jež má koncesi na distribuční síť zemního plynu, do základu DPH, jež souvisí s plněním poskytnutým touto společností společností dodávající zemní plyn“

Ve věci C-256/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalsko) ze dne 19. listopadu 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 28. května 2014, v řízení

Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení A. Ó Caoimh, předseda senátu, E. Jarašiūnas (zpravodaj) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA N. Penou a L. Sclarim, advogados,
- za řeckou vládu M. Germani a K. Karavasili, jako zmocněnkyněmi,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a R. Campos Lairesem, jakož i A. Cunha, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi P. Guerra e Andradem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: portugálština.

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

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Lisboaagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (dále jen „Lisboaagás“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (finanční a celní úřad), jehož předmětem jsou přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v rámci režimu přenesení daňové povinnosti za měsíce květen, červen a červenec 2012.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 4 Článek 13 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví:

„Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to [an]i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.“

- 5 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 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.“

- 6 Podle čl. 78 prvního pododstavce písm. a) této směrnice platí, že základ daně zahrnuje daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH.
- 7 Naopak podle čl. 79 prvního pododstavce písm. c) uvedené směrnice základ daně nezahrnuje částky, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele nebo od příjemce na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet, o kterých účtuje jako o průběžných položkách.

Portugalské právo

- 8 Článek 2 zákona o dani z přidané hodnoty (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dále jen „CIVA“) stanoví:

„1 – Poplatníky daně jsou:

- a) fyzické nebo právnické osoby, které samostatně a jako svoji obvyklou činnost vykonávají výrobní či obchodní činnost nebo činnost poskytování služeb, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných povolání, jakož i fyzické nebo právnické osoby, které rovněž samostatně uskutečňují jediné zdanitelné plnění, doplňuje-li toto plnění výkon uvedených činností, a to bez ohledu na místo, na kterém se provádí, nebo splňuje-li toto plnění, odhlédne-li se od jeho akcesorického poměru, podmínky skutečného dopadu na daň z příjmu fyzických osob [...] a daň z příjmu právnických osob [...]

[...]

2 – Stát a jiné právnické osoby veřejného práva nejsou však v souvislosti s plněními při výkonu svých pravomocí veřejné moci poplatníky daně, a to ani tehdy, vybírají-li při této příležitosti poplatky nebo jakékoliv jiné protiplnění, pokud jejich osvobození od daně nevede k narušení hospodářské soutěže.

[...]“

- 9 Článek 16 CIVA stanoví:

„1 – Aniž jsou dotčena ustanovení odstavců 2 a 10, odpovídá základ daně v případě zdanitelného dodání zboží a poskytnutí služby hodnotě protiplnění, které bylo získáno nebo má být získáno od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby.

[...]

5 – Základ daně v případě zdanitelného dodání zboží a poskytnutí služby zahrnuje následující položky:

- a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné daně z přidané hodnoty;

[...]

6 – Základ daně uvedený v předchozím odstavci nezahrnuje tyto položky:

[...]

- c) částky získané jménem a na účet pořizovatele zboží nebo příjemce služeb, které byly daňovým poplatníkem náležitě zaúčtovány na účty třetích osob;

[...]“

- 10 Článek 3 zákona č. 53-E/2006 o schválení obecného režimu poplatků územně správních celků (Lei no 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais), ze dne 29. prosince 2006 (*Diário da República*, 1. série, č. 249, ze dne 29. prosince 2006), stanoví:

„Poplatky územně správních celků jsou dávkami, které souvisí s poskytnutím konkrétní místní veřejné služby, se soukromých využitím veřejného a neveřejného majetku územně správních celků nebo s odstraněním právní překážky bránící chování jednotlivců, pokud tato spadají do zákonné působnosti územně správních celků.“

- 11 Článek 6 odst. 1 písm. c) tohoto zákona umožňuje obcím takový poplatek uplatnit „v případě používání nebo využívání komunálního veřejného nebo neveřejného majetku“.

Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky

- 12 Lisboagás je společností, již byla udělena výhradní koncese na poskytování veřejné služby spočívající v provozování distribuční sítě zemního plynu v obcích regionu Jižní Lisabon (Portugalsko), která zajišťuje především rozvoj, provoz a údržbu této sítě. Vzhledem k tomu, že síť sestává zejména z potrubí instalovaného pod zemským povrchem, jež je součástí veřejného majetku obcí nacházejících se v oblasti pokryté koncesí, je společnost Lisboagás povinna platit poplatky za využívání prostoru pod zemským povrchem (dále jen „PVPZP“) vyměřené těmito obcemi.
- 13 V souladu s koncesní smlouvou společnost Lisboagás po zaplacení PVPZP obcím přenesla částku těchto poplatků na společnost zajišťující dodávku zemního plynu (obchodníka se zemním plynem) v oblasti pokryté koncesí tím, že jí účtuje používání infrastruktury sítě za účelem dodání zemního plynu spotřebitelům. Tato společnost pak přenesla částku PVPZP na spotřebitele ve faktuře za dodávku zemního plynu.
- 14 Podle pokynů daňové správy vyúčtovala společnost Lisboagás z částek PVPZP, které byly následně v průběhu měsíců květen, červen a červenec 2012 přeneseny na spotřebitele, DPH v základní sazbě ve výši 23 %. Zaznamenala částky odpovídající této DPH do svých příslušných pravidelných daňových přiznání a včas daň odvedla.
- 15 Po zamítnutí stížností, kterými se domáhala vrácení DPH, podala společnost Lisboagás dne 29. dubna 2013 žalobu k Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).
- 16 Na podporu této žaloby společnost Lisboagás především tvrdí, že přenesení PVPZP nepředstavuje „ekonomickou činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, jelikož neexistuje přímé nebo nepřímé protiplnění, takže se nejedná o úplatné plnění, a nevytváří přidanou hodnotu.
- 17 Podle společnosti Lisboagás se mimoto čl. 78 první pododstavec písm. a) směrnice o DPH, který je proveden čl. 16 odst. 5 písm. a) CIVA, na PVPZP nepoužije, neboť tyto poplatky nemají přímou souvislost s jejími zdanitelnými plněními, nejsou spojeny s výkonem činnosti, která je předmětem koncesní smlouvy, a především jejich výběr nepředstavuje skutečné protiplnění za zdanitelné plnění, které poskytuje subjektu dodávajícímu zemní plyn.
- 18 Dodává, že vzhledem k tomu, že PVPZP jsou vyloučeny z rámce působnosti DPH při jejich výběru obcemi ve smyslu článku 2 CIVA, nemělo by jejich pouhé přenesení bez jakéhokoliv navýšení vést k jejich zahrnutí do základu DPH. Zásada neutrality DPH totiž vyžaduje, aby se zacházení s konkrétním výdajem v oblasti DPH zachovalo, pokud se celá částka toho výdaje přeúčtovává třetí osobě.
- 19 Autoridade Tributária e Aduaneira tvrdí, že vrácení částky DPH, kterou společnost Lisboagás vyúčtovala a vybrala od svého klienta, této společnosti, by vedlo k bezdůvodnému obohacení, které vnitrostátní právo a unijní právo zakazují.
- 20 Dále uvádí, že užívání nebo používání veřejného majetku je jednáním obnášejícím spotřebu, které se pro účely DPH rovná poskytnutí služeb, a že nelze tvrdit, že úhrada PVPZP nemá přímou souvislost se zdanitelnými plněními uskutečněnými společností Lisboagás, neboť se distribuce zemního plynu provádí pod zemským povrchem konkrétní oblasti nebo obce.

- 21 Má za to, že i když výběr PVPZP nepodléhá DPH, jelikož obce udělují koncesi na veřejný majetek v rámci výkonu svých pravomocí veřejné moci, je přenesení poplatku provedené právnickou osobou soukromého práva samo o sobě součástí složeného poskytnutí služeb, jehož výsledkem je dodání zemního plynu spotřebitelům.
- 22 Předkládající soud uvádí, že žalobkyně v původním sporu žádá o podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a že proti rozhodnutí, které přijme ve sporu v původním řízení, nelze podat opravný prostředek.
- 23 Za těchto podmínek se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Brání unijní právo účtování DPH v případě, kdy soukromá společnost poskytující distribuční infrastrukturu pro zemní plyn přeneše bez jakéhokoliv navýšení na společnost odebírající její služby částky odpovídající poplatkům za využívání prostoru pod zemským povrchem, které se odvádějí obcím, na jejichž území se nachází potrubí tvořící tuto infrastrukturu?
- 2) Brání unijní právo v situaci, kdy územně správní celky v rámci výkonu svých veřejných pravomocí vybírají poplatky za využívání prostoru pod zemským povrchem, aniž účtují DPH, účtování DPH v případě, kdy soukromá společnost poskytující distribuční infrastrukturu pro zemní plyn přeneše částky odpovídající těmto poplatkům, které uhradila, na společnost odebírající její služby?“

K předběžným otázkám

- 24 Vzhledem k tomu, že Komise k přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvedla, že předkládající soud neupřesnil ustanovení unijního práva, jejichž výklad žádá, ani důvody, na základě kterých má pochybnosti o výkladu tohoto práva, je třeba připomenout, že čl. 94 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora stanoví, že předkládací rozhodnutí musí obsahovat uvedení důvodů, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu nebo platnosti určitých ustanovení unijního práva, jakož i vztah, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými ve sporu v původním řízení.
- 25 Protože se však na otázky týkající se unijního práva vztahuje domněnka relevance, odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (zejména viz rozsudky Cipolla a další, C-94/04 a C-202/04, EU:C:2006:758, bod 25, jakož i Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, bod 32).
- 26 V projednávaném případě navzdory chybějícím upřesněním v předkládacím rozhodnutí ohledně ustanovení unijního práva, jejichž výklad se žádá, a důvodů, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu tohoto práva, z popisu sporu v původním řízení uvedeného v tomto rozhodnutí, jakož i z položených otázek vyplývá, že se tyto otázky týkají výkladu směrnice o DPH a že ustanovení, která jsou s přihlédnutím především k argumentům vzneseným společností Lisboagás pro jejich zodpovězení relevantní, jsou ustanovení čl. 9 odst. 1, článek 73, čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) této směrnice. Z uvedeného rozhodnutí navíc vyplývá, že odpověď na tyto otázky výkladu unijního práva je nezbytná pro rozhodnutí uvedeného sporu.
- 27 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tudíž přípustná.

- 28 Pokud jde o věc samu, spočívá podstata těchto dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, v tom, zda musí být čl. 9 odst. 1, článek 73, čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že částka poplatků, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, kterou z důvodu užívání veřejného majetku obcí platí společnost, jež je držitelkou koncese na distribuční síť zemního plynu těmto obcím a kterou tato společnost následně přenesla na jinou společnost, která zajišťuje dodávku zemního plynu, a tato společnost pak na konečné spotřebitele, má být zahrnuta do základu DPH, jež se uplatní na plnění poskytnuté první z těchto společností společností druhé.
- 29 Podle čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice o DPH platí, že základ DPH zahrnuje s výjimkou samotné DPH i poplatky. Soudní dvůr již upřesnil, že k tomu, aby poplatky mohly být zahrnuty do základu DPH, i když nepředstavují přidanou hodnotu ani hospodářské protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, musí se přímo vztahovat k tomuto dodání zboží nebo poskytnutí služby, a že otázka, zda se skutečnost vedoucí ke vzniku povinnosti k uvedenému poplatku shoduje se skutečností vedoucí ke vzniku povinnosti k DPH, je rozhodující okolností pro prokázání existence takového přímého vztahu (v tomto smyslu viz rozsudky *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, bod 17; *Komise v. Polsko*, C-228/09, EU:C:2010:295, bod 30; *Komise v. Rakousko*, C-433/09, EU:C:2010:817, bod 34, jakož i *TVI*, C-618/11, C-637/11 a C-659/11, EU:C:2013:789, body 37 a 39).
- 30 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že PVPZP hradí společnost Lisboagás obcím před plněním podléhajícím DPH, které tato společnost poskytuje společnosti zajišťující dodávku zemního plynu spotřebitelům, a nezávisle na tomto plnění jako protiplnění za užívání obecních pozemků z důvodu, že se pod ním nachází infrastruktura sítě zemního plynu, kterou společnost Lisboagás provozuje. Tato společnost dále přenáší částku těchto PVPZP na společnost zajišťující dodávku zemního plynu tím, že této společnosti účtuje používání této infrastruktury za účelem dodání zemního plynu spotřebitelům.
- 31 Z toho vyplývá, že PVPZP nepředstavují přidanou hodnotu ani hospodářské protiplnění za poskytnutí plnění, které by podléhalo DPH, mezi společnostmi s koncesí na distribuční síť zemního plynu a společnostmi zajišťující dodávku zemního plynu, a že se skutečnost vedoucí ke vzniku povinnosti k těmto PVPZP neshoduje se skutečností vedoucí ke vzniku povinnosti k DPH, takže tyto poplatky nemají s tímto plněním přímý vztah.
- 32 PVPZP proto nepatří mezi poplatky, které je třeba podle čl. 78 prvního pododstavce písm. a) směrnice o DPH zahrnout do základu DPH.
- 33 Navíc vzhledem k tomu, že společnost Lisboagás přenáší částku PVPZP na společnost zajišťující dodávku zemního plynu tím, že jí účtuje používání zmíněné infrastruktury za účelem dodání zemního plynu spotřebitelům, nepřenáší tyto PVPZP jako takové, ale cenu za užívání obecních pozemků. Tato cena je součástí celkových výdajů, které nese společnost Lisboagás a které jsou zahrnuty do ceny jejího plnění, kterou platí společnost zajišťující dodávku zemního plynu. Skutečnost, že podle koncesní smlouvy je částka PVPZP na faktuře vystavené společností Lisboagás a posléze na fakturách zaslaným spotřebitelům společností zajišťující dodávku zemního plynu uvedena odděleně, není v tomto ohledu relevantní.
- 34 Částka PVPZP proto představuje prvek protiplnění, které obdržela společnost Lisboagás od společnosti zajišťující dodávku zemního plynu za své plnění, jež nesporně představuje „ekonomickou činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Podle článku 73 této směrnice musí být proto tato částka zahrnuta do základu DPH z tohoto plnění.

- 35 Částka PVPZP kromě toho nemůže být vyňata ze základu DPH z tohoto plnění na základě čl. 79 prvního pododstavce písm. c) směrnice o DPH, jelikož tato částka není obdržena od společnosti zajišťující dodávku zemního plynu nebo spotřebitelů na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet, ale jako protiplnění za výdaje za užívání obecních pozemků, které nese společnost Lisboagás při výkonu své činnosti.
- 36 Ačkoli společnost Lisboagás tvrdí opak, není zahrnutí částky PVPZP do základu DPH, jež se uplatní na plnění, které poskytuje společnosti zajišťující dodávku zemního plynu, v rozporu se zásadou daňové neutrality, která brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (v tomto smyslu viz rozsudek BGŽ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 65 a citovaná judikatura).
- 37 Podle článku 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH se totiž obce nepovažují za osoby povinné k dani pro účely DPH, pokud vybírají poplatky, jako jsou PVPZP, zatímco podle článku 9 uvedené směrnice se takové společnosti, jako je společnost Lisboagás, považují za osoby povinné k DPH, pokud vykonávají „ekonomickou činnost“ ve smyslu tohoto ustanovení. Jak dále vyplývá ze zjištění uvedených v bodech 31, 33 a 34 tohoto rozsudku, výběr PVPZP obcemi a postoupení společností Lisboagás na společnost zajišťující dodávku zemního plynu práva využívat plynovodní síť, kterou provozuje, za úhradu určitého protiplnění, které zahrnuje částku PVPZP, nepředstavují „podobná plnění“.
- 38 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na obě položené otázky odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1, článek 73, čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že částka takových poplatků, jako jsou poplatky, o něž se jedná ve věci v původním řízení, kterou z důvodu užívání veřejného majetku obcí platí společnost s koncesí na distribuční síť zemního plynu těmto obcím a kterou tato společnost následně přenáší na jinou společnost, která zajišťuje dodávky zemního plynu, a tato společnost pak na konečné spotřebitele, musí být zahrnuta do základu DPH, jež se uplatní na plnění poskytnuté první z těchto společností společnosti druhé podle článku 73 této směrnice.

K nákladům řízení

- 39 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 9 odst. 1, článek 73, čl. 78 první pododstavec písm. a) a čl. 79 první pododstavec písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že částka takových poplatků, jako jsou poplatky, o něž se jedná ve věci v původním řízení, kterou z důvodu užívání veřejného majetku obcí platí společnost s koncesí na distribuční síť zemního plynu těmto obcím a kterou tato společnost následně přenáší na jinou společnost, která zajišťuje dodávky zemního plynu, a tato společnost pak na konečné spotřebitele, musí být zahrnuta do základu DPH, jež se uplatní na plnění poskytnuté první z těchto společností společnosti druhé podle článku 73 této směrnice.

Podpisy.