



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. dubna 2017¹

Věc C-132/16

**Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia
proti
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud Bulharské republiky)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Právní úprava v oblasti DPH – Odpočet daně – Bezúplatné služby ve prospěch komunální infrastruktury – Souvislost s ekonomickou činností osoby povinné k dani – Vztah k ekonomické činnosti, nebo vztah příčiny a následku – Zaúčtování nákladů jako režijní náklady“

I. Úvod

1. Jak úzká nebo široká musí být z hlediska daně z přidané hodnoty souvislost mezi náklady zatíženými DPH, jež nese podnik za účelem dosažení příjmů, a jeho zdanitelnými plněními, aby byl možný odpočet daně? Postačuje k tomu, aby byly náklady pro podnik účelné nebo nezbytné? Postačuje pouhé *způsobení* vzniku nákladů avizovanými příjmy, nebo je nutno, aby bylo možné náklady k příjmům podniku podléhajícím DPH *přímo a bezprostředně přiřadit*?
2. Postačuje například k tomu, aby podnik obdržel stavební povolení pro stavbu budov, které mají být v budoucnu předmětem pronájmu podléhajícímu DPH, že tento podnik nechá provést sanaci komunální infrastruktury odpadních vod? Nebo je nutno, aby náklady na sanaci bylo možno přímo a bezprostředně přiřadit k určitému plnění podniku? V posledně uvedeném případě závisí odpočet daně podniku týkající se sanačních nákladů na posouzení plnění obci. Tento podnik totiž provádí sanaci přímo a bezprostředně pro obec v rámci její funkce subjektu nakládajícího s odpadními vodami.
3. Těmito zásadními otázkami se musí Soudní dvůr zabývat v probíhajícím řízení o rozhodnutí o předběžné otázce. V rámci odpovědi je nutno také zohlednit novější rozsudek Soudního dvora ve věci Sveda². Tento rozsudek vyvolal v členských státech nejistotu ohledně rozsahu odpočtu daně. Soudní dvůr má v projednávané věci příležitost upřesnit vyjádření obsažená v tomto rozsudku.

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijněprávní rámec případu tvoří směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty³ (dále jen „směrnice o DPH“). V článku 26 odst. 1 písm. b) této směrnice se stanoví:

„1. Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

a) [...]

b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.“

5. Článek 168 směrnice o DPH se týká odpočtu daně:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; [...]“

6. Článek 176 druhý pododstavec směrnice o DPH obsahuje přechodnou právní úpravu:

„Do vstupu ustanovení uvedených v prvním pododstavci v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech k 1. lednu 1979, nebo jde-li o členské státy, které přistoupily ke Společenství po tomto dni, ke dni svého přistoupení.“

B. Vnitrostátní právní předpisy

7. Článek 69 Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (bulharský zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“) stanoví:

„(1) Pokud se zboží a služby použijí pro účely zdanitelných plnění uskutečněných registrovanou osobou povinnou k dani, má tato osoba nárok odpočíst tyto částky:

1. DPH za zboží, které jí bylo nebo bude dodáno dodavatelem, nebo za služby, které jí byly nebo budou poskytnuty poskytovatelem, pokud je tato osoba zároveň osobou povinnou k dani registrovanou podle tohoto zákona.“

8. Článek 70 ZDDS stanoví:

„(1) Nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu i přes splnění podmínek stanovených v článku 69 nebo článku 74 nevzniká, pokud: [...]

2. je zboží, které má být dodáno, nebo služby, které mají být poskytnuty, bezúplatnými plněními, nebo se použijí k jinému účelu, než je podnikání osoby povinné k dani; [...]“

3 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

III. Spor v původním řízení

9. Společnost „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (dále jen „Iberdrola“) je vlastníkem pozemků, na nichž má být postaveno rekreační středisko. Toto středisko má být předmětem pronájmu podléhajícího DPH. Aby mohlo být napojeno na čerpací stanici odpadních vod, bylo nutno tuto čerpací stanici důkladně sanovat. Bez rekonstrukce nebylo možno přijmout odpadní vodu z plánovaných nemovitostí společnosti Iberdrola. Společnost Iberdrola a obec uzavřely smlouvu, v níž se společnost Iberdrola zavázala, že na vlastní náklady provede rekonstrukci komunální infrastruktury odpadních vod. Tato sanace byla následně provedena stavebním podnikem na základě zakázky zadané společností Iberdrola.

10. Po provedení rekonstrukce obecní čerpací stanice odpadních vod byly postaveny nemovitosti rekreačního střediska, které mohly být k této čerpací stanici připojeny. Společnost Iberdrola provedla ohledně vzniklých nákladů odpočet daně. Vnitrostátní orgán však tento odpočet zamítl na základě čl. 70 odst. 1 bodu 2 ZDDS. Proti tomuto rozhodnutí se společnost Iberdrola obrátila na správní soud.

11. Správní soud měl za to, že společnost Iberdrola poskytla obci prostřednictvím rekonstrukce čerpací stanice bezúplatnou službu. Ta však byla ku prospěchu ekonomické činnosti společnosti Iberdrola (pronájem rekreačního střediska). Teprve po provedení rekonstrukce obecní čerpací stanice totiž mohlo být rekreační středisko užíváno v souladu se svým určením.

12. Správní soud vycházel z toho, že pro odpočet daně z faktury vystavené stavebním podnikem je nutné, aby výdaje vykázané na této faktuře byly zahrnuty do obecných nákladů společnosti Iberdrola a byly součástí ceny plnění této společnosti. Z odborného posudku, jehož vypracování soud zadal, vyplynulo, že výdaje byly v účetnictví vykázaný jako výdaje na realizaci projektu rekreačního střediska. Bylo zjištěno, že tyto výdaje jsou zahrnuty v nákladech na stavební práce v rámci projektů staveb, které byly postaveny na pozemcích patřících společnosti Iberdrola, a tyto náklady jsou spojeny s ekonomickou činností této společnosti.

13. Správní soud tudíž zrušil rozhodnutí o dodatečném vymáhání daně a rozhodnutí o změně dodatečného vymáhání daně. Proti tomuto zrušení bylo u Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud Bulharské republiky) zahájeno kasační řízení. Tento soud se rozhodl přerušit řízení a zahájit řízení o předběžné otázce.

IV. Řízení před Soudním dvorem

14. Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud Bulharské republiky), který se zabývá tímto právním sporem, položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Brání čl. 26 odst. 1 písm. b), čl. 168 písm. a) a článek 176 směrnice 2006/112 takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je čl. 70 odst. 1 bod 2 ZDDS, který omezuje nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu za poskytnutí služeb výstavby nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, které byly poskytnuty ve prospěch jak příjemce plnění, tak třetí osoby, a to pouze z důvodu, že třetí osoba získala výsledek těchto služeb bezúplatně, aniž by byla zohledněna skutečnost, že služby jsou používány v rámci ekonomické činnosti příjemce povinného k dani?
- 2) Brání čl. 26 odst. 1 písm. b), čl. 168 písm. a) a článek 176 směrnice 2006/112 daňové praxi spočívající v odepření uznání nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu za poskytnutí služeb, když náklady odpovídající těmto službám byly zaúčtovány do obecných nákladů osoby povinné k dani, a to z důvodu, že byly vynaloženy na výstavbu nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je jiná osoba, aniž by byla zohledněna skutečnost, že tato nemovitost bude rovněž používána příjemcem stavebních služeb v rámci jeho ekonomické činnosti?“

15. K těmto otázkám předložily v rámci řízení před Soudním dvorem písemné vyjádření společnost Iberdrola, Bulharská republika a Evropská komise. Vedle těchto účastníků řízení se jednání konaného dne 24. listopadu 2016 zúčastnila také bulharská daňová správa.

V. Právní posouzení

A. K použitelnosti článku 176 směrnice o DPH, které je ustanovením o „statu quo“

16. Nejprve je nutno vyjasnit, zda je v důsledku možnosti zachovat výjimky z práva na odpočet daně, kterou stanoví čl. 176 odst. 2 směrnice o DPH, již samo o sobě vyloučeno, že by článkem 70 ZDDS byla porušena směrnice o DPH. Toto ustanovení již totiž bylo v okamžiku přistoupení vydáno⁴.

17. Cílem ustanovení o „statu quo“ stanoveného v čl. 176 odst. 2 směrnice o DPH však není umožnit novému členskému státu změnit své vnitrostátní právní předpisy při příležitosti vstupu do Evropské unie ve smyslu, který by odchytil tyto právní předpisy od cílů této směrnice. Změna v tomto směru by totiž byla v rozporu se samotným smyslem tohoto ustanovení⁵. Ve věci v původním řízení tedy přísluší pouze předkládajícímu soudu, který má jako jediný pravomoc vykládat vnitrostátní právo, posoudit, zda bylo přijetím článku 70 ZDDS zachováno dosavadní omezení, nebo zda jím došlo ke změně právního stavu⁶. Vzhledem k tomu, že k první možnosti nejsou na základě vylíčeného skutkového stavu dány žádné indicie, má se v dalším výkladu za to, že čl. 176 odst. 2 směrnice o DPH není v projednávané věci relevantní.

B. K předběžným otázkám

18. Obě otázky předkládajícího soudu se v zásadě týkají stejné problematiky. Jedná se o to, zda směrnice o DPH přiznává právo na odpočet daně i v případě, že plnění na vstupu (v projednávané věci sanace) má sice souvislost s plněním na výstupu podléhajícím dani (v projednávané věci pronájem), avšak je poskytnuto přímo, ale bezúplatně, třetí osobě (v projednávané věci obci). Tato otázka vyvstává zejména v případě, kdy obec využije plnění pro vlastní účely z titulu funkce subjektu nakládajícího s komunálními odpadními vodami.

19. Svou první otázkou se chce soud dozvědět, zda směrnice o DPH v tomto směru brání vnitrostátnímu právu. Předmětem druhé otázky je, zda směrnice o DPH v tomto směru brání daňové praxi, přičemž do úvahy má vstupovat také způsob „zaúčtování“. Obsahově však obě otázky souvisejí tak úzce, že na ně lze odpovědět společně.

20. Níže se budu nejprve zabývat relevantností konkrétního způsobu „zaúčtování“ (k tomu viz pod bodem 1) a následně posoudím podmínky pro odpočet daně (k tomu viz pod bodem 2). Bude přitom nejprve *upřednostněno přímé přiřazení* plnění na vstupu k plnění na výstupu před širokým vztahem příčiny a následku [k tomu viz pod bodem 2 písm. a) a b)]. Tato přednost je již zakotvena v judikatuře Soudního dvora [k tomu viz pod bodem 2 písm. c)]. Rozsudek Sveda⁷ tomu při bližším zkoumání [k tomu viz pod bodem 2 písm. d)] nebrání. Závěrem se budu věnovat vzájemné souvislosti zdanění bezúplatně poskytnutých služeb (článek 26 směrnice o DPH) a odpočtu daně (článek 168 směrnice o DPH) [k tomu viz pod bodem 2 písm. e)].

4 – Viz rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 5).

5 – Viz rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 43).

6 – V tomto smyslu viz již rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 47).

7 – Rozsudek ze dne 22. října 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

1. Nerozhodnost způsobu zaúčtování

21. Nejprve je nutno poukázat na to, že právní předpisy o DPH již z podstaty systému nemohou – na rozdíl od toho, co tvrdila společnost Iberdrola na jednání a Komise ve svém písemném vyjádření – záviset na způsobu konkrétního zaúčtování osobou povinnou k dani.

22. Unijní právní úprava v oblasti DPH nepodrobuje dani majetkové změny (tj. zvyšování hodnoty), nýbrž vychází pouze z činností, což ji odlišuje od tradičního práva v oblasti výnosových daní. Vyplyvá to ze znění článků 2 („plnění“), 9 („ekonomická činnost“), 13 („uskutečňování činností“) a 168 („zboží [...] použit[o]“) směrnice o DPH. To znamená, že v celé právní úpravě v oblasti DPH neexistuje povinnost vytvářet seznamy majetku (rozvahu). Dluh na DPH se nevypočítává z porovnání různého majetku v rozdílném okamžiku (tzv. srovnání majetku podniku), ale z nákladů třetí osoby na dodání či službu.

23. Pokud však porovnání majetku není v právní úpravě v oblasti DPH relevantní, nemůže mít způsob zaúčtování obchodů žádný dopad na existenci nároku vycházejícího z právní úpravy v oblasti DPH (v projednávané věci nároku na odpočet daně). Kromě toho by souvislost s individuálním zaúčtováním vedla k tomu, že posouzení z hlediska právní úpravy v oblasti DPH by *de facto* záviselo na libovůli osoby povinné k dani. To nemůže být správný přístup. Ustanovení článku 167 a násl. směrnice o DPH tudíž také žádným způsobem nezávisí na rozvahovém nakládání osobou povinnou k dani. Především formality pro odpočet daně obsažené v článku 178 směrnice o DPH neodkazují na právo v oblasti účetnictví. Otázka, jež má být zodpovězena v projednávané věci, tak nezávisí na způsobu, jakým osoba povinná k dani provede zaúčtování podle příslušného vnitrostátního práva v oblasti účetnictví.

24. Právě výklad Soudního dvora k článku 26 směrnice o DPH kromě toho ukazuje, že musí existovat možnost nákladů pro účely podniku, které (zejména z účetního hlediska) představují obecné náklady osoby povinné k dani, avšak přesto nezakládají nárok na odpočet daně. Jedná se přitom o náklady na tzv. nehopodářské účely, jež zároveň nejsou jinými účely než účely podnikání⁸ (k tomu viz podrobně bod 48 a násl.).

2. Předpoklady pro odpočet daně

25. Na rozdíl od tvrzení společnosti Iberdrola a Komise nepostačuje pouhý vztah příčiny a následku mezi plněním na vstupu a hospodářským plněním na výstupu k odpočtu daně podle článku 168 směrnice o DPH. Platí to v každém případě tehdy, pokud lze plnění na vstupu přímo přiřadit k plnění na výstupu, které je od daně osvobozeno nebo dani nepodléhá. V takovém případě má ekonomické *přiřazení* přednost před ekonomickým *vztahem příčiny a následku*. Opačný názor společnost Iberdrola a Komise vychází z nepřípustného propletení právní úpravy v oblasti výnosových daní a právní úpravy v oblasti DPH.

a) Znění článku 168 směrnice o DPH

26. Přednost takového přiřazení před pouhým vztahem příčiny a následku vyplývá již ze znění článku 168 směrnice o DPH. V tomto ustanovení se uvádí, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně, „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani“. Směrnice o DPH nehovoří o tom, že u plnění na vstupu musí mít na základě jednání podniku dán vztah příčiny a následku. Nezbytné je spíše konkrétní *použití* ze strany podniku.

8 – Srov. potud judikaturu Soudního dvora v rozsudcích ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 44 a 70), ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28), a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

27. Tím se právní úprava v oblasti DPH liší mimo jiné od právní úpravy členských států v oblasti výnosových daní. Pro odpočet nákladů od vyměřovacího základu pro účely zdanění (tzv. provozní daňový odpočet) může být v rámci právní úpravy v oblasti výnosových daní, která podrobuje dani příjmy či zvýšení hodnoty, v zásadě uplatněna zásada vztahu příčiny a následku, aby tak bylo dosaženo rovnoměrného zdanění podle konkrétní finanční výkonnosti. V tomto případě může již být pouhá příčinná souvislost mezi náklady a dosažením příjmů dostačující.

28. V rámci právní úpravy v oblasti DPH však jde o správné zdanění spotřebitele. Pojem „použití“ je tudíž – na rozdíl od chápání Komise – užší než pojem vztahu příčiny a následku. Výklad Komise by často vedl k nezdaněné konečné spotřebě. To je v rozporu s koncepcí DPH jakožto všeobecné spotřební daně, která zahrnuje v zásadě veškeré zboží a služby.

29. Riziko nezdaněné konečné spotřeby se ukazuje například tehdy, pokud by se jako podmínka pro stavební povolení pro výstavbu dalších bytových domů v obci stanovila rekonstrukce obecních hřišť. Příjemcem a „uživatel“ rekonstrukčních prací by zde byla obec v rámci své činnosti veřejné moci. Nárok investora na odpočet daně na základě ryzího vztahu příčiny a následku by snížil příjem z DPH a příjemcům (v tomto příkladu obci) by protisystémově umožnil nezdaněnou konečnou spotřebu. Tak by tomu totiž nebylo, pokud by obec rekonstrukci sama zadala.

b) Smysl a účel odpočtu daně

30. Kromě toho plní odpočet daně v rámci právní úpravy v oblasti DPH ještě jinou funkci než odpočet provozních nákladů v rámci právní úpravy v oblasti výnosových daní. Odpočtem daně je zde zdaněním ve všech fázích zabráněno vícenásobnému zdanění (kumulaci daně). Odpočtem daně je zajištěno, že DPH nese pouze konečný spotřebitel⁹ a osoba povinná k dani (podnik) jí není zatížena (zásada neutrality). Osoba povinná k dani přitom ve všech fázích jedná pouze jako výběřčí daně na účet státu¹⁰.

31. Aby osoba povinná k dani mohla plnit svou roli výběřčího daně, musí být v zásadě¹¹ dosahováno zdanitelných plnění. Vyplývá to mimo jiné z článku 168 směrnice o DPH („pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani“). Je tudíž rozhodné, zda plnění na vstupu vyústí v plnění spotřebiteli, které podléhá dani, je osvobozeno od daně nebo dani nepodléhá. Odpočet daní je tedy spojen s vybráním daní na výstupu na následujícím stupni¹². Tato souvislost však nemůže být dána nějakou obecnou úvahou o vztahu příčiny a následku, nýbrž musí vyplývat z přiřazení plnění na vstupu k určitému plnění na výstupu. Tato nutná souvislost však chybí, pokud jsou plnění na vstupu přímo použita k plněním osvobozeným od daně nebo k plněním nepodléhajícím dani.

9 – Rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulicã a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nezveřejněné ve Sbírce rozhodnutí, EU:C:2011:825, bod 21).

10 – Rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

11 – Výjimky stanoví článek 169 směrnice o DPH pro zpravidla přeshraniční plnění s cílem předejít znevýhodnění vyvážejících podniků v hospodářské soutěži.

12 – Viz výslovně rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

c) Judikatura Soudního dvora týkající se souvislosti mezi plněním na vstupu a plněním podnikatele na výstupu

32. Vstupní plnění se tudíž podle ustálené judikatury¹³ pro účely zdaněných plnění uplatní pouze tehdy, pokud mezi použitím a ekonomickou činností osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost.

33. Kritérium vycházející z použití zboží nebo služby pro účely plnění spadajících do ekonomické činnosti podniku se podle novější judikatury Soudního dvora liší dokonce podle toho, zda se jedná o pořízení služby nebo investičního majetku¹⁴.

34. Pokud jde o plnění, které stejně jako rekonstrukce cizí stavby spočívá v přijetí služby, je k tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet¹⁵.

35. Soudní dvůr ovšem stanoví výjimku z této situace. Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně rovněž v *případě neexistence* přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, pokud náklady na dotčené služby jsou součástí režijních výdajů posledně uvedené a jsou jako takové složkou ceny zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady pak mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani¹⁶.

36. Základem této judikatury je situace, kdy osoba povinná k dani působí jako „spotřebitel“ plnění, jehož náklady nese. Úleva na DPH tak musí být vzhledem k neexistenci jiných kritérií vypočítána podle celkové ekonomické činnosti této osoby. Pokud však existuje přímá souvislost s konkrétním plněním na výstupu, je odkaz na toto plnění na výstupu přesnější metodou určení nároku na odpočet daně. Přesnější metoda má přednost před paušálním posouzením celkového plnění.

37. V *případě existence* přímé a bezprostřední souvislosti s plněním na výstupu, jež vzhledem k chybějící ekonomické činnosti nespadá do oblasti působnosti daně, tudíž není dán nárok na odpočet daně. Soudní dvůr to opakovaně konstatoval¹⁷. Platí to také tehdy, pokud podnikatel přijme plnění s cílem nepřímou posílit svou celkovou ekonomickou činnost opravňující k odpočtu daně. Konečný účel, který osoba povinná k dani sleduje, je totiž nerozhodný¹⁸. Samotná ekonomická motivace osoby povinné k dani tak nemůže být dostačující.

13 – Srov. rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 44 a násl.), ze dne 12. února 2009, Vereniging Noorderlijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28), ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24), ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 27), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57).

14 – Rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 45).

15 – Rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 46), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57 a citovaná judikatura).

16 – Rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 47), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37), ze dne 8. února 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 24), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58 a citovaná judikatura).

17 – Rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 59 a citovaná judikatura).

18 – Rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 19), ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 20), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 38), a ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 25).

38. Soudní dvůr potud vyjasnil, že pouhá skutečnost, že služba představuje „nezbytnou podmínku“ pro ekonomickou činnost osoby povinné k dani, nevylučuje, aby byla služba poskytována pro soukromé účely třetí osoby. Samotná „nepřímá souvislost“ nemůže vést k tomu, aby bylo bezúplatné plnění považováno za plnění za úplatu¹⁹, které by následně opravňovalo k odpočtu daně.

39. Judikatura Soudního dvora tak potvrzuje, že pouhá příčinná souvislost mezi plněním osoby povinné k dani na výstupu a plněním na vstupu nemůže sama o sobě stačit k přiznání nároku na odpočet daně.

40. V projednávané věci tudíž – na rozdíl od názoru Komise – nemůže být rozhodující, zda sanace komunální infrastruktury byla podmínkou realizace stavebního záměru. Ani účel (tj. motivace), který je na pozadí této sanace cizí infrastruktury, není relevantní.

41. Rozhodující naopak je, kdo plnění na vstupu skutečně používá – jestli osoba povinná k dani, nebo třetí osoba – a zda jí dochází k nezdaněné konečné spotřebě. V projednávané věci používá stavební služby pro nakládání s odpadními vodami přímo pouze obec²⁰. Ta udržuje a provozuje již sanovanou infrastrukturu²¹.

42. Jakýkoli jiný výklad by byl v rozporu se zásadou neutrality: sanace komunální infrastruktury se zapojením investora, který má zájem o výstavbu, by nebyla zatížena DPH; sanace hrazená obcí z daňových prostředků by naproti tomu DPH podléhala. Rozhodná tudíž nemůže být motivace investora, nýbrž pouze kvalifikace plnění na výstupu, jehož adresátem je obec, z hlediska právní úpravy v oblasti DPH (k tomu viz body 48 a násl.).

d) Vymezení věci rozhodnutí Soudního dvora ve věci Sveda

43. Tomuto závěru při bližším pohledu neodporuje ani rozsudek Sveda²² z roku 2015. I v něm bylo vybudováno zařízení infrastruktury v podobě turistické cesty, které mělo být bezúplatně dáno k dispozici třetím osobám. Soudní dvůr v tomto případě potvrdil přímou souvislost s budoucí ekonomickou činností osoby povinné k dani²³.

44. Oba případy však – ve shodě s bulharskou vládou a na rozdíl od názoru, který na jednání uvedla společnost Iberdrola – nejsou srovnatelné. Ve věci Sveda je sporné, zda osoba povinná k dani skutečně dává turistickou cestu k dispozici třetím osobám bezúplatně, pokud *na to* obdržela státní příspěvek. Posledně uvedenou otázkou se však Soudní dvůr blíže nezabýval.

45. A kromě toho byla turistická cesta využívána samotnou osobou povinnou k dani k výkonu ekonomické činnosti spočívající v prodeji. Zapojení samostatně stojící třetí osoby – obce – která obdrženými službami sleduje vlastní účely spočívající v zásobování vodou, totiž projednávanou věc odlišuje od věci Sveda. Strpění užívání cesty k vlastním obchodům (srovnatelné s věcí Sveda) není samostatným plněním třetí osobě, nýbrž jen součástí prodejů podléhajících dani²⁴.

19 – Viz výslovně rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 51), srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 27).

20 – Tím se tento případ výrazně liší od příkladu uvedeného Komisí na jednání, v němž se jednalo o podnik taxislužby, který zakoupené (cizí) vozy taxislužby vybavoval vestavnými zařízeními. Ve zmíněném případě používá podnik taxislužby vestavná zařízení. Možnost odpočtu daně ohledně těchto zařízení tudíž náleží pouze jemu. Při vrácení vozidla taxislužby může zpravidla tato zařízení opět vyjmout, pokud mu není poskytnuta náhrada odpovídající jejich hodnotě. Nic z toho však v projednávané věci neplatí.

21 – V Německu tudíž existuje ustálená judikatura, podle níž vybudování veřejně prospěšné infrastruktury (např. ve prospěch státu) nevede výsledně k oprávnění investora k odpočtu daně, i když tento investor může svůj stavební záměr podléhající dani realizovat pouze tímto způsobem. Viz potud rozsudek Bundesfinanzhof (Spolkový účetní dvůr) ze dne 13. ledna 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, ze dne 20. prosince 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, a ze dne 9. listopadu 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 – Rozsudek ze dne 22. října 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 35).

24 – Z tohoto důvodu je odpočet daně z úpravy vlastního parkovacího místa určeného pro zákazníky nesporně možný, i když tito zákazníci toto místo využívají zdanlivě zdarma.

46. Bezúplatná sanace infrastruktury třetí osoby však není ve vztahu k plánovanému pronájmu podléhajícímu dani nesamostatným vedlejším plněním k plnění hlavnímu. Plnění může být považováno za nesamostatné vedlejší plnění tehdy, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek²⁵. Nelze však mít za to, že by sanace cizích zařízení ve prospěch obce či nakládání s odpadními vodami ze strany obce pouze doplňovaly pronájem poskytovaný společností Iberdrola jejím nájemcům.

47. V projednávané věci nepoužívá společnost Iberdrola – na rozdíl od věci Sveda – sanovanou infrastrukturu v rámci svého pronájmu. Tento pronájem je nezávislý na tom, jak obec nakládá s odpadními vodami. Existence dostatečné komunální infrastruktury je pouze předpokladem pro výstavbu rekreačního střediska, které bude následně používáno k pronájmu. Nelze tudíž – na rozdíl od věci Sveda – mít za to, že by chyběla přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu (příjem sanačních prací) a plněním na výstupu (poskytnutí sanačních prací obci).

e) Souvislost s článkem 26 směrnice o DPH

48. Je tudíž nutno setrvat u zjištění, že sanační práce jsou přímým plněním obci. Rozhodující je tak pouze to, zda toto plnění bylo poskytnuto za úplatu a podléhá dani podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, nebo zda bylo poskytnuto bezúplatně, avšak i tak je zdanitelné (a podléhá dani) podle čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Pouze tehdy by připadal v úvahu odpočet daně společností Iberdrola. Odpočet daně za náklady, které vznikají při činnostech nepodléhajících DPH, je naopak vyloučen²⁶.

49. Otázku, zda se v projednávané věci skutečně jedná o bezúplatnou službu, musí rozhodnout vnitrostátní soud, což tento soud zjevně přijímá. V tomto ohledu ovšem na základě sděleného skutkového stavu vyvstávají určité pochybnosti. Pokud investorovi umožňuje realizovat stavební záměr až sanace komunálních zařízení povolená obcí na základě smlouvy, přiznává obec investorovi vydáním takového svolení určitou výhodu, která odpovídá přinejmenším vyšší převzatých nákladů na sanaci.

50. Potud lze mít za to, že podnik cizí třetí osobě zřídkakdy něco poskytne, pokud si od této třetí osoby neslibuje odpovídající výhodu. V projednávané věci by takovou výhodou byla možnost získání stavebního povolení. Při takovém pohledu by se jednalo o *úplatné* plnění, které sice opravňuje k odpočtu daně, avšak vede také k daňové povinnosti ohledně úplatné sanace, a to ve stejné výši.

51. Pokud se však skutečně jedná o *bezúplatnou* službu, je nutno rozhodnout, zda taková služba podléhá dani podle článku 26 směrnice o DPH. Judikatura Soudního dvora týkající se tzv. práva volby přiřazení²⁷ na jednu stranu otevírá možnosti úplného odpočtu daně i přes částečné použití předmětů k soukromým účelům. Na druhou stranu je však zaprvé sporné již to, zda se tato judikatura týká také služeb²⁸. Zadruhé je navíc otázkou, zda by u právnických osob vůbec přicházelo v úvahu použití k „soukromým účelům“²⁹. V projednávané věci se v každém případě o takové použití nejedná.

25 – Viz rozsudky ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 17 a citovaná judikatura), a ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 31).

26 – Rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 44 a 70), ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28), a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

27 – Rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 17), potvrzený rozsudkem ze dne 4. října 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, bod 20).

28 – V tomto panují pochybnosti, neboť tyto služby nelze „přičíst“ žádnému podniku a – na rozdíl od předmětů – jsou v zásadě ihned spotřebovány, takže dodatečné zdanění rozložené v čase (úvěr prostřednictvím odpočtu daně) není důvodné.

29 – Soudní dvůr potud hovoří o jiných účelech než pro účely podnikání. Viz rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 74 na konci), ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 39), a ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 26).

52. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci nebyla bezúplatná sanace provedena k jiným účelům než pro účely podnikání, nevede ani ustanovení čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH k daňové povinnosti. V důsledku toho nesouvisejí náklady na sanaci přímo se zdaněnými plněními, nýbrž s nezdaněnými plněními (bezúplatná sanace pro obec). Proto je také odpočet daně vyloučen.

VI. Závěry

53. Navrhuji tudíž odpovědět na obě předběžné otázky Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud Bulharské republiky) takto:

„Článek 26 odst. 1 písm. b), čl. 168 písm. a) a článek 176 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že neumožňují odpočet daně za služby, které byly poskytnuty přímo třetí osobě pro její vlastní účely, i když bylo poskytnutí těchto služeb podnikatelsky motivováno. To platí bez ohledu na způsob zaúčtování, který si osoba povinná k dani zvolila na základě vnitrostátního práva. Zmíněná ustanovení proto v tomto směru nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je čl. 70 odst. 2 bod 2 ZDDS, ani příslušné vnitrostátní správní praxi.“