



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

16. září 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 17 odst. 2 písm. a) – Odpočet daně odvedené na vstupu – Vznik a rozsah nároku na odpočet daně – Výstavba komunikace patřící obci – Zaúčtování nákladů na práce jako součásti režijních nákladů osoby povinné k dani – Určení existence přímé a bezprostřední souvislosti s hospodářskou činností osoby povinné k dani – Bezplatné dodání – Dodání považované za dodání za protiplnění – Článek 5 odst. 6“

Ve věci C-528/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 13. března 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 10. července 2019, v řízení

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

proti

Finanzamt Y,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení L. S. Rossi, předsedkyně senátu, J. Malenovský a N. Wahl (zpravodaj), soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG O.-G. Lipprosser, Rechtsanwalt,
- za německou vládu J. Möllerem a S. Eisenberg, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a L. Mantlem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 5 odst. 6 a čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG a Finanzamt Y (finanční úřad Y, Německo) ve věci odepření odpočtu daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu za provedení prací spočívajících ve výstavbě komunikace patřící obci.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- 4 Článek 5 odst. 6 této směrnice uvádí:

„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a [DPH] z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění.“

- 5 Článek 6 odst. 2 uvedené směrnice stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

- a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;
- b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

Členské státy se mohou odchýlit od ustanovení tohoto odstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.“

- 6 Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

- a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.“

Německé právo

- 7 Ustanovení § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), nadepsané „Zdanitelná plnění“, stanoví:

„(1) Předmětem [DPH] jsou tato plnění:

1. dodání zboží a jiná plnění za protiplnění uskutečněná v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti.

[...]“

- 8 Podle § 3 UStG:

„(1) Dodání zboží poskytovaná podnikatelem jsou plnění, kterými podnikatel nebo jím pověřená třetí osoba umožní kupujícímu nebo jím pověřené třetí osobě nakládat se zbožím vlastním jménem (poskytnutí práva nakládat se zbožím).

[...]

(1b) Za dodání zboží za protiplnění se považují i tyto případy:

1. použije-li podnikatel zboží, které tvoří součást jeho obchodního jmění, k jiným účelům než pro potřebu svého podniku;
2. poskytne-li bezplatně podnikatel zboží svým zaměstnancům pro jejich soukromou potřebu s výjimkou drobných dáreků;
3. jakékoli jiné bezplatné poskytnutí zboží s výjimkou dáreků malé hodnoty a vzorků pro potřeby podniku.

[DPH] ze zboží nebo jeho části musí být plně nebo částečně odpočitatelná.“

- 9 Ustanovení § 15 UStG, nadepsané „Odpočet daně“, zní takto:

„(1) Podnikatel může odpočíst následující částky jako daň zaplacenou na vstupu:

1. daň splatnou ze zákona za dodání a jiná plnění, která byla poskytnuta jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku.

[...]

(2) Z nároku na odpočet je vyloučena daň z dodání zboží, dovozu zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství nebo z jiných plnění, která podnikatel používá k uskutečňování následujících plnění:

1. plnění osvobozená od daně;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, žalobkyně v původním řízení, je řídicí holdingovou společností. Se svými dceřinými společnostmi A GmbH a B GmbH tvoří daňovou jednotku.

- 11 V návaznosti na rozhodnutí orgánu obvodní správy o povolení otvírky a provozu vápencového lomu (dále jen „vápencový lom“) bylo společnosti A GmbH rozhodnutím ze dne 16. února 2001 povoleno provozovat tento lom za podmínky jeho zpřístupnění prostřednictvím veřejně přístupné komunikace patřící obci, na jejímž území se uvedený lom nachází (dále jen „dotčená obecní komunikace“). Toto rozhodnutí bylo v roce 2005 změněno za účelem upřesnění, že povolení k provozu uvedeného lomu pozbude platnosti, pokud výstavba této komunikace nebude dokončena ke dni 31. prosince 2006.
- 12 Vzhledem k tomu, že uvedená výstavba byla nezbytná pro odvoz vápence, uzavřela ohledně této výstavby dotčená obec s právním předchůdcem společnosti A GmbH dohodu, v níž se tato obec zavázala k vyprojektování a uskutečnění výstavby dotčené obecní komunikace a k tomu, že tuto komunikaci při zachování její veřejné přístupnosti bez omezení poskytne právnímu předchůdci společnosti A GmbH. Jako protiplnění bylo ujednáno, že tento právní předchůdce ponese veškeré náklady spojené s výstavbou uvedené komunikace. V roce 2006 společnost A GmbH pověřila společnost B GmbH jako stavitele provedením této výstavby v souladu s dohodou uzavřenou s uvedenou obcí. Po dokončení stavby byl od prosince 2006 daný úsek komunikace využíván těžkými nákladními vozidly společnosti A GmbH, jakož i jinými vozidly.
- 13 V rámci přiznání k DPH za rok 2006 žalobkyně v původním řízení nezohlednila výdaje společnosti A GmbH na práce spočívající ve výstavbě dotčené obecní komunikace, avšak odpočetla z titulu daně odvedené na vstupu částky DPH, kterou byla zatížena plnění přijatá na vstupu od společnosti B GmbH.
- 14 V návaznosti na kontrolu měl finanční úřad Y za to, že výstavbou dotčené obecní komunikace žalobkyně v původním řízení dotčené obci bezplatně dodala dílo, které podléhá DPH podle § 3 odst. 1b první věty bodu 3 UStG, a dne 1. března 2012 vydal opravný daňový výměr za rok 2006, v němž byl navýšen základ DPH za použití sazby 16 %.
- 15 Zatímco o stížnosti žalobkyně v původním řízení bylo vydáno zamítavé rozhodnutí, Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud, Německo) částečně vyhověl žalobě podané žalobkyní v původním řízení proti tomuto rozhodnutí. Tento soud měl za to, že nebyly splněny podmínky stanovené v čl. 3 odst. 1b druhé větě UStG k tomu, aby mohly být práce na dotčené obecní komunikaci zdaněny. Naproti tomu měl za to, že DPH z plnění na vstupu přímo spojených s těmito pracemi neměla být zohledněna, jelikož podle judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) nemá podnik, který má při obdržení plnění na vstupu v úmyslu určit tato plnění výhradně a přímo k bezplatnému použití ve smyslu čl. 3 odst. 1b UStG, právo na odpočet DPH z těchto plnění.
- 16 Žalobkyně v původním řízení podala proti rozhodnutí Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud) k předkládajícímu soudu opravný prostředek „Revision“.
- 17 Předkládající soud uvádí, že podle vnitrostátního práva není tato žaloba opodstatněná, jelikož žalobkyně v původním řízení nemá nárok na odpočet DPH dotčené ve věci v původním řízení. Odpočet DPH je tak podle tohoto soudu vyloučen, protože plnění obdržená na vstupu od společnosti B GmbH byla určena k uskutečnění bezplatného dodání dotčené obci. Tento soud má však pochybnosti o slučitelnosti tohoto výkladu vnitrostátní právní úpravy s unijním právem.
- 18 Pokud jde o první předběžnou otázku, předkládající soud totiž uvádí, že by se žalobkyně v původním řízení mohla domáhat nároku na odpočet DPH zaplacené za plnění obdržená na vstupu na základě rozsudků ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), a ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

- 19 Pokud jde o druhou a třetí předběžnou otázku, předkládající soud zdůrazňuje, že se týkají určení, zda by v případě, že by žalobkyně v původním řízení mohla provést odpočet DPH zaplacené na vstupu, mohl být nárok na odpočet započten vůči pohledávce na DPH z dodání za protiplnění nebo z plnění považovaného za dodání za protiplnění ve smyslu čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, a to zejména proto, aby se v souladu s cílem posledně uvedeného ustanovení předešlo nezdaněné konečné spotřebě obce.
- 20 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Náleží za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pověření obce práce na obecní komunikaci, této osobě povinné k dani, která za účelem výstavby komunikace převedené na obec odebírala plnění od jiných osob povinných k dani, podle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice [...] za tato plnění nárok na odpočet DPH na vstupu?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Jedná se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pověření obce práce na obecní komunikaci, o dodání zboží za protiplnění, při kterém je protiplněním za dodání komunikace povolení k provozu lomu?
- 3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku: Považuje se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pověření obce práce na obecní komunikaci, bezplatné převedení veřejně přístupné komunikace na obec podle čl. 5 odst. 6 [šesté směrnice] za bezplatné dodání zboží, ačkoli tento převod slouží podnikatelským účelům, aby se zabránilo nezdaněné konečné spotřebě obce?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z prací spočívajících ve výstavbě obecní komunikace provedených ve prospěch obce.
- 22 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, zrušila šestou směrnicí, aniž přinesla ve srovnání s ní obsahové změny. Vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení šesté směrnice mají v podstatě totožný obsah jako ustanovení směrnice 2006/112, je proto judikatura Soudního dvora, která se týká posledně uvedené směrnice, použitelná i na šestou směrnicí (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 14).
- 23 Pokud jde o nárok na odpočet stanovený v čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, tento nárok je nedílnou součástí systému DPH a v zásadě ho nelze omezit. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 25 a citovaná judikatura).
- 24 Cílem systému odpočtů je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 26 a citovaná judikatura).

- 25 Z článku 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice plyne, že použije-li osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně DPH, která je splatná nebo byla odvedena v souvislosti s uvedeným zbožím nebo službou (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 27 a citovaná judikatura).
- 26 Podle ustálené judikatury je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu a aby mohl být určen rozsah takového nároku. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovaná judikatura).
- 27 Nárok na odpočet daně je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčená plnění součástí režijních nákladů posledně uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluurčujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatura).
- 28 Z toho vyplývá, že se existence nároku na odpočet zjišťuje v závislosti na plněních na výstupu, pro jejichž účely jsou plnění na vstupu určena. Tento nárok proto existuje v případě, že plnění na vstupu podléhající DPH má přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Pokud tomu tak není, je třeba zkoumat, zda jsou výdaje vynaložené na pořízení zboží nebo služeb na vstupu součástí režijních nákladů spojených s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani. V prvním i druhém případě existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60).
- 29 Za účelem určení, zda čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu za účelem uskutečnění prací spočívajících ve výstavbě dotčené obecní komunikace musí být přiznán takové osobě povinné k dani, jako je žalobkyně v původním řízení, je tedy třeba určit, zda existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi těmito pracemi na straně jedné a zdanitelným plněním uskutečněným touto osobou na výstupu nebo její hospodářskou činností na straně druhé.
- 30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci aplikace kritéria přímé souvislosti, která přísluší orgánům daňové správy a vnitrostátním soudům, musí tyto orgány a soudy zohlednit všechny okolnosti, za kterých proběhla dotčená plnění, a přihlédnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. Existence takové souvislosti tedy musí být posouzena vzhledem k objektivnímu obsahu dotčeného plnění (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 31 a citovaná judikatura).
- 31 Z předkládacího rozhodnutí přitom na jedné straně vyplývá, že bez výstavby dotčené obecní komunikace by provoz vápencového lomu nebyl možný, a to jak prakticky, tak z právního hlediska. Výstavba uvedené komunikace totiž umožnila přizpůsobit tuto komunikaci provozu těžkých nákladních vozidel, jenž byl vyvolán provozem lomu, a dle změny provedené v roce 2005 v rozhodnutí ze dne 16. února 2001, kterým byl povolen provoz tohoto lomu za podmínky jeho zpřístupnění

prostřednictvím dotčené obecní komunikace, platilo, že povolení k provozu uvedeného lomu mělo pozbýt platnosti, kdyby tyto práce spočívající ve výstavbě komunikace nebyly dokončeny ke dni 31. prosince 2006.

- 32 Z toho vyplývá, že práce spočívající ve výstavbě dotčené obecní komunikace byly nezbytné k tomu, aby mohl být plán provozovat vápencový lom uskutečněn, a že pokud by tyto práce nebyly provedeny, žalobkyně v původním řízení by nemohla vykonávat svou hospodářskou činnost.
- 33 Na druhé straně předkládající soud uvedl, že náklady na plnění obdržená na vstupu v souvislosti s pracemi spočívajícími ve výstavbě dotčené obecní komunikace jsou součástí nákladů na plnění uskutečněná na výstupu žalobkyně v původním řízení.
- 34 Takové okolnosti mohou prokázat existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi pracemi spočívajícími ve výstavbě dotčené obecní komunikace a celkovou hospodářskou činností související s provozem vápencového lomu.
- 35 Tento závěr nemůže být zpochybněn okolností, že tato obecní komunikace je bezplatně přístupná veřejnosti.
- 36 Je totiž pravda, že podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu. V těchto dvou případech je totiž přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji vynaloženými na vstupu a následně uskutečněnou hospodářskou činností osoby povinné k dani přerušena (rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 32 a citovaná judikatura).
- 37 Okolnost, že se veřejnost může na dotčené obecní komunikaci bezplatně pohybovat, je však irelevantní. Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, totiž vyplývá, že práce spočívající ve výstavbě této komunikace nebyly provedeny pro potřeby dotčené obce nebo veřejné dopravy, ale s cílem přizpůsobit dotčenou obecní komunikaci provozu těžkých nákladních vozidel, který je vyvolán provozem vápencového lomu žalobkyně v původním řízení. Tato komunikace byla mimoto následně využívána jak těmito těžkými nákladními vozidly, tak jinými vozidly. Výdaje vynaložené žalobkyně v původním řízení na výstavbu dotčené obecní komunikace lze každopádně spojit – jak vyplývá z bodu 34 tohoto rozsudku – s její hospodářskou činností jakožto osoby povinné k dani, takže se tyto výdaje nevztahují – s výhradou ověření, jež přísluší provést předkládajícímu soudu – k činnostem osvobozeným od daně nebo činnostem, které nespádají do rozsahu působnosti DPH.
- 38 Konečně, pokud jde o rozsah nároku na odpočet, přísluší předkládajícímu soudu, aby určil, zda se práce spočívající ve výstavbě dotčené obecní komunikace omezily či neomezily na to, co bylo nezbytné k zajištění provozu vápencového lomu žalobkyně v původním řízení. Podle judikatury Soudního dvora totiž platí, že pokud se práce spočívající ve výstavbě této komunikace omezily na to, co bylo pro tento účel nezbytné, nárok na odpočet by měl být přiznán ohledně veškerých nákladů vynaložených na tyto práce. Naproti tomu, pokud uvedené práce překročily rámec toho, co bylo nezbytné pro zajištění provozu tohoto lomu, přímá a bezprostřední souvislost mezi uvedenými pracemi a hospodářskou činností žalobkyně v původním řízení je zčásti narušena, takže nárok na odpočet musí být přiznán pouze ohledně DPH odvedené na vstupu, která zatížila tu část nákladů vynaložených na práce spočívající ve výstavbě dotčené obecní komunikace, která byla objektivně nezbytná k tomu, aby mohla žalobkyně v původním řízení vykonávat svou hospodářskou činnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, body 37 až 39).
- 39 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu za práce spočívající ve výstavbě obecní komunikace provedené ve

prospěch obce, pokud je tato komunikace využívána jak touto osobou povinnou k dani v rámci její hospodářské činnosti, tak veřejností, a to v rozsahu, v němž tyto práce spočívající ve výstavbě komunikace nepřekročily rámec toho, co bylo nezbytné k tomu, aby uvedená osoba povinná k dani mohla vykonávat svou hospodářskou činnost, a v rozsahu, v němž jsou náklady na tyto práce zahrnuty v ceně plnění uskutečněných na výstupu toutéž osobou povinnou k dani.

K druhé otázce

- 40 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda v případě kladné odpovědi na první otázku musí být šestá směrnice vykládána v tom smyslu, že povolení k provozu lomu udělené jednostranně správním orgánem členského státu představuje protiplnění získané osobou povinnou k dani, která bez peněžitého protiplnění provedla práce spočívající ve výstavbě obecní komunikace, takže tyto práce představují plnění za protiplnění ve smyslu této směrnice.
- 41 Předkládající soud uvedl, že z hlediska unijního práva není jisté, zda žalobkyně v původním řízení uskutečnila ve prospěch dotyčné obce dodání za protiplnění. Má však rovněž pochybnosti o možnosti kvalifikovat práce spočívající ve výstavbě dotčené obecní komunikace jako bezplatné dodání. V této souvislosti uvádí, že povolení k provozu vápencového lomu vydané orgánem obvodní správy by mohlo představovat protiplnění za tyto práce, takže by uvedené práce měly být kvalifikovány jako plnění za protiplnění, čímž by vznikl nárok na odpočet, ale rovněž povinnost odvést DPH z prací spočívajících ve výstavbě uvedené obecní komunikace.
- 42 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 43 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že kvalifikace plnění jako plnění za protiplnění v oblasti DPH předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (rozsudek ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 69 a citovaná judikatura).
- 44 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že protiplnění za dodání zboží může spočívat v poskytnutí služby a tvořit jeho základ daně ve smyslu čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, avšak za podmínky, že existuje přímá souvislost mezi dodáním zboží a poskytnutím služby, a může-li být hodnota posledně uvedeného vyjádřena v penězích. Totéž platí i v případě, kdy je poskytnutí služeb činěno výměnou za jiné poskytnutí služeb, jsou-li splněny tytéž podmínky (rozsudek ze dne 26. září 2013, Serebrjannaj vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 38 a citovaná judikatura).
- 45 Konečně z judikatury Soudního dvora vyplývá, že směnné smlouvy, u nichž má protiplnění z podstaty věci povahu plnění v naturáliích, a plnění, u nichž má protiplnění peněžní formu, představují z hospodářského a obchodního hlediska dvě totožné situace (rozsudek ze dne 26. září 2013, Serebrjannaj vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 39 a citovaná judikatura).
- 46 Na prvním místě je nutno konstatovat, že mezi dotyčnou obcí a žalobkyní v původním řízení existuje právní vztah. V této souvislosti se v dohodě o zprovoznění dotčené obecní komunikace na jedné straně tato obec zavázala k vyprojektování a uskutečnění výstavby této komunikace a k tomu, že vystavěnou komunikaci bez omezení poskytne žalobkyni v původním řízení pro případ případného rozšíření vápencového lomu, a žalobkyně v původním řízení se na druhé straně zavázala nést veškeré náklady spojené s touto výstavbou, aniž byla v této dohodě ujednána platební povinnost uvedené obce.

- 47 Taková dohoda nicméně nemůže tvořit právní rámec, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, a sice výstavba obecní komunikace a udělení povolení k provozu vápencového lomu.
- 48 Zaprvé z organického hlediska byly totiž práce dotčené ve věci v původním řízení provedeny na komunikaci patřící obci, zatímco povolení k provozu vápencového lomu bylo vydáno orgánem obvodní správy.
- 49 Zadruhé rozhodnutí, kterým bylo uděleno povolení k provozu tohoto lomu, je jednostranným rozhodnutím orgánu obvodní správy ze dne 16. února 2001. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že jednostranný akt orgánu veřejné moci nemůže v zásadě založit právní vztah, v rámci něhož by byla vzájemně poskytnuta plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. května 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, body 31 až 35).
- 50 Zatřetí je nesporné, že za práce na výstavbě dotčené obecní komunikace nebylo vyplaceno žádné peněžité protiplnění.
- 51 Je sice pravda, že Soudní dvůr rozhodl, že protiplněním za dodání zboží nebo poskytnutí služeb může být peněžité protiplnění či protiplnění v naturáliích. Nicméně vzhledem k tomu, že podle jednostranného rozhodnutí orgánu obvodní správy o povolení provozovat vápencový lom by takové povolení pozbylo platnosti, kdyby práce spočívající ve výstavbě obecní komunikace nebyly dokončeny ke dni 31. prosince 2006, nejsou tyto práce protiplněním za právo provozovat tento lom, ale podmínkou *sine qua non* pro výkon tohoto práva.
- 52 S ohledem na tyto skutečnosti nelze založit přímou souvislost mezi dodáním prací spočívajících ve výstavbě dotčené obecní komunikace dotčené obci a udělením povolení k provozu vápencového lomu žalobkyni v původním řízení, jelikož toto povolení nelze považovat za protiplnění za práce spočívající ve výstavbě této komunikace.
- 53 Na druhém místě je třeba zdůraznit, že Soudní dvůr již v rozsudku ze dne 14. září 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683), přiznal osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem byla třetí osoba, v případě, že tyto služby využívala jak tato osoba povinná k dani, tak tato třetí osoba v rámci svých hospodářských činností, přestože uvedená třetí osoba získala výsledek uvedených služeb bezplatně.
- 54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že šestá směrnice, zejména její čl. 2 odst. 1, musí být vykládána tak, že povolení k provozu lomu udělené jednostranně správním orgánem členského státu nepředstavuje protiplnění získané osobou povinnou k dani, která bez peněžitého protiplnění provedla práce spočívající ve výstavbě komunikace patřící obci, takže tyto práce nepředstavují plnění za protiplnění ve smyslu této směrnice.

K třetí otázce

- 55 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 5 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že práce spočívající ve výstavbě veřejně přístupné obecní komunikace, provedené bezplatně osobou povinnou k dani ve prospěch obce, představují plnění, které je třeba považovat za dodání zboží za protiplnění ve smyslu tohoto ustanovení.
- 56 Úvodem je třeba připomenout, že Soudní dvůr musí při výkladu ustanovení vnitrostátního právního řádu v zásadě vycházet z kvalifikace vyplývající z předkládacího rozhodnutí. Podle ustálené judikatury totiž Soudní dvůr nemá pravomoc vykládat vnitrostátní právo členského státu (rozsudek ze dne 17. března 2011, *Naftiliaki Etaireia Thasou a Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C-128/10 a C-129/10, EU:C:2011:163, bod 40).

- 57 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že předkládající soud zakládá svou třetí otázku na předpokladu, že práce spočívající ve výstavbě dotčené obecní komunikace představují v souladu s čl. 3 odst. 4 UStG dodání stavby dotčené obci, přičemž Spolková republika Německo v této souvislosti využila možnosti stanovené v čl. 5 odst. 5 šesté směrnice považovat předání určitých stavebních prací za dodání zboží.
- 58 Soudnímu dvoru nepřísluší takový předpoklad zpochybňovat. Nicméně vzhledem k tomu, že žalobkyně v původním řízení tvrdí, že provedením prací spočívajících ve výstavbě dotčené obecní komunikace poskytla službu a čl. 5 odst. 6 šesté směrnice tedy není použitelný, a dále vzhledem k tomu, že znění čl. 5 odst. 6 a znění čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, které se týkají jeden dodání zboží a druhý poskytování služeb, vykazují značné rozdíly, je na předkládajícím soudu, aby ověřil, že práce spočívající ve výstavbě této komunikace představují na základě německého práva dodání stavby.
- 59 Pokud jde o čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, je třeba připomenout, že cílem tohoto ustanovení je zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která použije zboží pro své soukromé potřeby nebo potřeby svých zaměstnanců, a konečným spotřebitelem, který si opatřuje zboží stejného druhu (rozsudek ze dne 11. května 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 40 a citovaná judikatura). Zdanění použití uvedených v čl. 5 odst. 6 první větě šesté směrnice tak směřuje k zamezení situacím nezdaněné konečné spotřeby (rozsudek ze dne 30. září 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, bod 18).
- 60 Za tímto účelem uvedené ustanovení považuje některá plnění, za něž osoba povinná k dani neobdrží žádné skutečné protiplnění, za dodání zboží za protiplnění podléhající DPH (rozsudek ze dne 17. července 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 23).
- 61 Konkrétně čl. 5 odst. 6 šesté směrnice stanoví, že použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecně řečeno, použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za protiplnění, pokud byla daň z dotčeného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná (rozsudek ze dne 11. května 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 41 a citovaná judikatura). Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro účely podnikání, nepovažuje se to dle tohoto ustanovení za dodání zboží za protiplnění.
- 62 Je třeba rovněž uvést, že z odpovědí na první a druhou otázku vyplývá, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, mohou práce spočívající ve výstavbě obecní komunikace založit nárok na odpočet a být kvalifikovány jako bezplatné poskytnutí zboží, takže některé z podmínek pro použití čl. 5 odst. 6 této směrnice jsou splněny.
- 63 Mimoto práce spočívající ve výstavbě této komunikace nepředstavují dárky malé hodnoty nebo vzorky ve smyslu tohoto ustanovení.
- 64 Konečně vzhledem k tomu, že práce byly dodány dotčené obci, je nesporné, že nenastal případ, kdy je zboží spotřebováno pro soukromou potřebu nebo pro potřebu zaměstnanců podniku, stejně jako nenastal případ, kdy je zboží použito k jiným účelům než pro účely podnikání, jelikož tyto práce byly provedeny pro potřeby žalobkyně v původním řízení. Posledně uvedená okolnost však nebrání použití čl. 5 odst. 6 šesté směrnice. Podle judikatury Soudního dvora totiž ze samotného znění čl. 5 odst. 6 první věty šesté směrnice vyplývá, že poskytne-li bezplatně osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, považuje se dle tohoto ustanovení takové použití zboží za dodání za protiplnění, a tudíž za předmět DPH, pokud byla DPH vybrána na vstupu z dotčeného zboží odpočitatelná, aniž je v zásadě rozhodující, zda k tomuto poskytnutí došlo pro potřebu podniku (rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, bod 22).

- 65 Stejně tak okolnost uvedená předkládajícím soudem, že dotčená obecní komunikace není dotyčnou obcí využívána pro soukromé účely, ale je naopak bezplatně přístupná veřejnosti, v zásadě nebrání použití čl. 5 odst. 6 šesté směrnice. Použití zboží k takovým účelům ve smyslu tohoto ustanovení se totiž každopádně vztahuje na použití ze strany osoby povinné k dani – v pojednávané věci žalobkyně v původním řízení – a nikoli ze strany třetí osoby, tedy dotčené obce. Práce spočívající ve výstavbě této komunikace byly přitom provedeny za účelem uspokojení potřeb žalobkyně v původním řízení a výsledek těchto prací – tedy komunikace uzpůsobená tak, aby odolala provozu těžkých nákladních vozidel vyvolanému provozem vápencového lomu – je používán především pro její potřeby.
- 66 Nicméně vzhledem k tomu, že skutečnost, že dodání prací dotyčné obci spočívajících ve výstavbě dotčené obecní komunikace a provedených bezplatně žalobkyní v původním řízení není podrobena DPH, nemůže vést k nezdaněné konečné spotřebě ani k porušení zásady rovného zacházení, nepředstavují takové práce plnění, které musí být považováno za dodání zboží za protiplnění ve smyslu čl. 5 odst. 6 šesté směrnice.
- 67 I když je totiž dotčená obecní komunikace přístupná veřejnosti, je třeba zohlednit skutečné konečné využití této komunikace. Z odpovědi na první otázku přitom vyplývá – s výhradou ověření, jež přísluší provést předkládajícímu soudu – že na jedné straně z prací spočívajících ve výstavbě této komunikace má prospěch žalobkyně v původním řízení a tyto práce mají přímou a bezprostřední souvislost s její celkovou hospodářskou činností, v jejímž rámci dochází ke zdanitelným plněním, a na druhé straně náklady na plnění obdržená na vstupu v souvislosti s pracemi spočívajícími ve výstavbě uvedené komunikace jsou součástí nákladů na plnění uskutečněná na výstupu žalobkyní v původním řízení.
- 68 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že čl. 5 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že práce provedené ve prospěch obce spočívající ve výstavbě obecní komunikace, která je veřejně přístupná, ale kterou používá v rámci své hospodářské činnosti osoba povinná k dani, jež tyto práce bezplatně provedla, jakož i veřejnost, nepředstavují plnění, které je třeba považovat za dodání zboží za protiplnění ve smyslu tohoto ustanovení.

K nákladům řízení

- 69 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:

- 1) Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu za práce spočívající ve výstavbě obecní komunikace provedené ve prospěch obce, pokud je tato komunikace využívána jak touto osobou povinnou k dani v rámci její hospodářské činnosti, tak veřejností, a to v rozsahu, v němž tyto práce spočívající ve výstavbě komunikace nepřekročily rámec toho, co bylo nezbytné k tomu, aby uvedená osoba povinná k dani mohla vykonávat svou hospodářskou činnost, a v rozsahu, v němž jsou náklady na tyto práce zahrnuty v ceně plnění uskutečněných na výstupu toutéž osobou povinnou k dani.

- 2) Šestá směrnice 77/388, zejména její čl. 2 odst. 1, musí být vykládána tak, že povolení k provozu lomu udělené jednostranně správním orgánem členského státu nepředstavuje protiplnění získané osobou povinnou k dani, která bez peněžitého protiplnění provedla práce spočívající ve výstavbě komunikace patřící obci, takže tyto práce nepředstavují plnění za protiplnění ve smyslu této směrnice.
- 3) Článek 5 odst. 6 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že práce provedené ve prospěch obce spočívající ve výstavbě obecní komunikace, která je veřejně přístupná, ale kterou používá v rámci své hospodářské činnosti osoba povinná k dani, jež tyto práce bezplatně provedla, jakož i veřejnost, nepředstavují plnění, které je třeba považovat za dodání zboží za protiplnění ve smyslu tohoto ustanovení.

Podpisy.