



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

14. září 2017 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 26 odst. 1 písm. b) a články 168 a 176 – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Služby výstavby nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba – Užívání služeb třetí osobou a osobou povinnou k dani – Bezúplatné poskytnutí služby třetí osobě – Zaúčtování nákladů vynaložených na poskytnuté služby jako součásti obecných nákladů osoby povinné k dani – Určení existence přímé a bezprostřední souvislosti s ekonomickou činností osoby povinné k dani“

Ve věci C-132/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 8. prosince 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 1. března 2016, v řízení

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia

proti

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, E. Regan, A. Arabadžev, C. G. Fernlund (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Schiano, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. prosince 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia I. Kirovou, jako zmocněnkyní,
- za „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD T. Todorovem a Z. Naumovem, advokati,
- za bulharskou vládu M. Georgievou a E. Petranovou, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, G. Kolevou a D. Roussanovem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: bulharština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. dubna 2017,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 26 odst. 1 a článků 168 a 176 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno osiguritelna praktika“ – Sofia (ředitel Ředitelství „pro opravné prostředky a praxi v daňové oblasti a oblasti sociálního zabezpečení“, Sofie, Bulharsko) na jedné straně a společností „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (dále jen „Iberdrola“) na straně druhé, který se týká dvou dodatečných daňových výměrů určených této společností a týkajících se práva na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 26 směrnice 2006/112 stanoví:

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

[...]

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.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 za podmínky, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.“

- 4 Článek 168 této směrnice stanoví:

„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;

[...]“

- 5 Článek 176 uvedené směrnice stanoví:

„Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. V žádném případě nelze daň odpočíst z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

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

Bulharské právo

- 6 Článek 68 Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty, DV č. 63, ze dne 4. srpna 2006), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZDDS“), stanoví v odstavci 1:

„Daňovu úlevu tvoří částka daně, kterou má registrovaná osoba povinná k dani nárok odpočíst od DPH, kterou dluží podle tohoto zákona za:

- 1) zboží nebo služby, které přijala při zdanitelných dodáních zboží nebo poskytnutí služeb;

[...]“

- 7 Článek 69 odst. 1 ZDDS stanoví:

„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) zboží, které má být dodáno, nebo služby, které mají být poskytnuty, jsou bezúplatnými plněními nebo se použijí k jinému účelu, než je podnikání osoby povinné k dani;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 9 Obec Carevo (Bulharsko) získala jako zadavatel díla stavební povolení na rekonstrukci čerpací stanice odpadních vod, na kterou se mělo napojit rekreační středisko nacházející se na jejím území.
- 10 Iberdrola je soukromý investor, který nabyt několik pozemků v tomto rekreačním středisku, aby na nich postavil budovy, ve kterých se má nacházet přibližně 300 apartmánů určených pro sezónní bydlení. Stavební povolení byla rovněž vydána pro prostory pro poskytování veřejných služeb, parkovací místa a občanskou vybavenost.
- 11 Iberdrola uzavřela smlouvu s obcí Carevo o rekonstrukci čerpací stanice prostřednictvím stavebních nebo rekonstrukčních prací na této stanici a objednala si tyto práce od třetí společnosti.

- 12 Po skončení prací se stavby, které Iberdrola plánovala v rekreačním středisku postavit, mohou napojit na čerpací stanici. Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) poukazuje na znalecký posudek, podle kterého by bez této rekonstrukce nebylo napojení možné, protože existující kanalizace nebyla dostačující.
- 13 Náklady uvedené na faktuře za rekonstrukci čerpací stanice byly zapsány v účetnictví společnosti Iberdrola jako „náklady budoucích období“, tedy jako výdaje na pořízení hmotného majetku a v rozvaze byly vykázány jako zásoby na roky 2009 a 2010. Podle znalce existuje určitá vazba mezi plněními uvedenými na faktuře a zbožím a službami, které je Iberdrola povinna dodat po skončení výstavby budov, která byla povolena na jejích pozemcích.
- 14 Daňová správa měla za to, že Iberdrola si nemohla odečíst DPH zaplacenou na vstupu ve výši 147 635 bulharských leva (BGN) (přibližně 74 284 eur), a zaslala jí dodatečný daňový výměr a pozměňující daňový výměr.
- 15 Administrativen sad Sofia – grad (správní soud Sofie, Bulharsko) nicméně tato rozhodnutí zrušil. Měl za to, že obec Carevo měla prospěch z bezúplatného poskytování služeb, které spočívalo v provedení rekonstrukčních prací na čerpací stanici. Nicméně bezplatnost plnění podle něj neodůvodňovala použití čl. 70 odst. 1 bodu 2 ZDDS, protože tyto práce byly využity v rámci ekonomické činnosti společnosti Iberdrola, a sice napojení staveb, pro které byly vydáno stavební povolení, na čerpací stanici. Podle toho soudu, aby bylo možné přiznat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu za poskytnuté služby, musí být výdaje vynaložené k tomuto účelu zahrnuty do obecných nákladů osoby povinné k dani a být prvkem spoluurčujícím cenu těchto služeb. Není podstatné, že se provedené práce týkají majetku, který náleží obci.
- 16 Předkládající soud uvádí dva rozsudky Soudního dvora vydané ve věcech, které se rovněž zakládají na čl. 70 odst. 2 ZDDS, a sice rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), a rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Tento soud nicméně uvádí, že tyto rozsudky vedly k rozdílným výkladům ze strany vnitrostátních soudů.
- 17 Podle některých soudů brání odpočtu DPH zaplacené na vstupu vedle skutečnosti, že práce byly provedeny bezúplatně, i okolnost, že dílo patří do majetku obce, a nepředstavuje tedy aktiva společnosti. Podle jiných soudů naopak zaúčtování nákladů vynaložených na práce do obecných nákladů podniku a používání čerpací stanice v rámci ekonomické činnosti podniku zakládají právo na odpočet.
- 18 Kromě toho předkládající soud uvádí, že podle vnitrostátního ustanovení dotčeného v původním řízení samotná okolnost, že služby jsou poskytovány bezúplatně, stačí k odeprání práva na odpočet DPH zaplacené na vstupu, a tudíž bez ohledu na to, zda jsou dotčené služby používány v rámci ekonomické činnosti příjemce těchto služeb nebo pro jiné účely než pro účely jeho podnikání. Tento soud nicméně zdůrazňuje rozdíl oproti čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, který podřizuje právo na odpočet dvěma podmínkám, totiž aby poskytování služeb bylo bezúplatné a bylo použito k jiným účelům než pro účely podnikání.
- 19 Za těchto podmínek se Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit 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 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 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 byla zohledněna skutečnost, že tato nemovitost bude rovněž používána příjemcem stavebních služeb v rámci jeho ekonomické činnosti?“

K předběžným otázkám

- 20 Je třeba předeslat, že spor v původním řízení a otázky položené předkládajícím soudem se týkají dosahu nároku na odpočet daně upraveného směrnicí 2006/112 a konkrétně čl. 168 odst. a) této směrnice.
- 21 V rozsahu, v němž se položené otázky týkají článku 176 směrnice 2006/112, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již tento článek zkoumal v rámci věcí týkajících se článku 70 ZDDS (rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, body 71 až 74, a rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, body 45 až 54). Je třeba zdůraznit, že i kdyby článek 70 ZDDS stanovil vyloučení nároku na odpočet existující ke dni přistoupení Bulharské republiky k Evropské unii, tento článek 176 umožňuje zachovat takové vyloučení jen v rozsahu, v němž nestanoví obecná vyloučení z režimu odpočtu daně zavedeného směrnicí 2006/112 a zejména článkem 168 této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, bod 29 a citovaná judikatura).
- 22 Pokud jde o článek 26 směrnice 2006/112, toto ustanovení se týká zdanitelné povahy některých plnění. Ve věci v původním řízení se přitom spor netýká případné zdanitelnosti plnění poskytnutého osobou povinnou k dani třetí osobě a tomu odpovídající povinnosti zaplatit DPH, která se k němu vztahuje, ale práva na odpočet DPH zaplacené na vstupu, kterou jsou zatíženy výdaje vynaložené osobou povinnou k dani za účelem uskutečnění tohoto plnění.
- 23 Projednávanou věc tedy není třeba zkoumat z pohledu tohoto článku 26.
- 24 Je tedy třeba mít za to, že podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda čl. 168 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato třetí osoba získá výsledek těchto služeb bezúplatně a tyto služby využívají jak tato osoba povinná k dani, tak třetí osoba v rámci jejich ekonomické činnosti.
- 25 Pokud jde o otázku, zda nárok na odpočet stanovený v čl. 168 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 brání takovému ustanovení, jako je článek 70 ZDDS, je třeba připomenout, že tento nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 55, a ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 25).
- 26 Cílem systému odpočtů je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 56, a ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 26).

- 27 Z článku 168 směrnice 2006/112 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 zaplacená v souvislosti s uvedeným zbožím nebo službou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 18).
- 28 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, kterou bylo zatíženo pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou jedním z prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57, a ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 27).
- 29 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 dotčené služby součástí obecných výdajů posledně uvedené osoby a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (zejména viz rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58, a ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 28).
- 30 Pokud naproti tomu mají zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani souvislost s plněními osvobozenými od daně nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu (v tomto smyslu zejména rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 59).
- 31 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 29).
- 32 Za účelem odpovědi na otázku, zda za takových okolností, jaké jsou dotčené v původním řízení, má Iberdrola nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu za rekonstrukci čerpací stanice odpadních vod, je tedy třeba určit, zda existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi touto službou rekonstrukce a zdaněným plněním uskutečněným na výstupu společností Iberdrola nebo její ekonomickou činností.
- 33 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že bez rekonstrukce této čerpací stanice by na ni nebylo možné napojit budovy, které Iberdrola plánovala postavit, takže tato rekonstrukce byla nezbytná pro realizaci tohoto plánu, a bez takové rekonstrukce by tudíž Iberdrola nemohla vykonávat ekonomickou činnost.
- 34 Takové okolnosti jsou způsobitelné prokázat přímou a bezprostřední souvislost mezi rekonstrukcí čerpací stanice odpadních vod patřící obci Carevo a zdaněným plněním uskutečněným na výstupu společností Iberdrola, takže se jeví, že tato služba byla poskytnuta s cílem umožnit této společnosti realizovat plán výstavby dotčený v původním řízení.
- 35 Skutečnost, že obec Carevo má rovněž prospěch z této služby, nemůže odůvodnit odepření s ní souvisejícího nároku na odpočet, jestliže je prokázána existence takové přímé a bezprostřední souvislosti, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

- 36 V tomto ohledu bude třeba zohlednit okolnost, že služba rekonstrukce dotčená v původním řízení a uskutečněná na vstupu je prvkem spoluurčujícím cenu zdaněného plnění, které Iberdrola uskutečnila na výstupu.
- 37 Zároveň však předkládajícímu soudu přísluší přezkoumat, zda je tato služba omezena na to, co bylo nezbytné k zajištění napojení budov postavených Iberdrola na čerpací stanici odpadních vod dotčenou v původním řízení nebo zda šla nad rámec toho, co bylo pro tento účel nezbytné.
- 38 V prvním případě by bylo třeba přiznat nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, která zatížila celkové náklady vynaložené na rekonstrukci této čerpací stanice, neboť tyto náklady by mohly být považovány za přímo a bezprostředně související s ekonomickou činností osoby povinné k dani.
- 39 Naproti tomu v případě, kdy by rekonstrukční práce na uvedené čerpací stanici šly nad rámec potřeb, které by vykazovaly pouze stavby postavené společností Iberdrola, by existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi uvedenou službou a zdaněným plněním uskutečněným na výstupu společností Iberdrola, spočívajícím ve výstavbě uvedených staveb, byla částečně narušena a nárok na odpočet by mohl být společnosti Iberdrola přiznán jen v souvislosti s DPH zaplacenou na vstupu, která zatížila část nákladů na rekonstrukci čerpací stanice odpadních vod dotčené v původním řízení, které byly objektivně nezbytné k tomu, aby mohla Iberdrola uskutečňovat zdaněná plnění.
- 40 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato třetí osoba získá výsledek těchto služeb bezúplatně a tyto služby využívají jak tato osoba povinná k dani, tak třetí osoba v rámci své ekonomické činnosti, pokud uvedené služby nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k tomu, aby daná osoba povinná k dani mohla uskutečnit svá zdaněná plnění na výstupu a pokud jsou jejich náklady zahrnuty do ceny těchto plnění.

K nákladům řízení

- 41 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato třetí osoba získá výsledek těchto služeb bezúplatně a tyto služby využívají jak tato osoba povinná k dani, tak třetí osoba v rámci své ekonomické činnosti, pokud uvedené služby nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k tomu, aby daná osoba povinná k dani mohla uskutečnit svá zdaněná plnění na výstupu a pokud jsou jejich náklady zahrnuty do ceny těchto plnění.

Podpisy.