

## Věc C-528/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

10. července 2019

**Předkládající soud:**

Bundesfinanzhof (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

13. března 2019

**Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

F-AG

**Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Finanzamt Y

**Předmět původního řízení**

Režim daně z obratu u výstavby obecní komunikace, nárok na odpočet, dodání zboží za úplatu

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách**

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

**Předběžné otázky**

1. Náleží za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, ve které osoba povinná k dani provádí z pověření města stavební práce na obecní komunikaci, této osobě povinné k dani, která za účelem vybudování komunikace převedené na obec odebírala plnění od jiných osob povinných k dani, podle 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 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 původním řízení, ve které osoba povinná k dani provádí z pověření města stavební práce na obecní komunikaci, o dodání zboží za úplatu, při kterém je protiplněním za dodání komunikace povolení provozu kamenolomu?

3. V případě záporné odpovědi na druhou otázku: Považuje se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, ve které osoba povinná k dani provádí z pověření města stavební práce na obecní komunikaci, bezúplatné převedení komunikace, určené pro veřejné účely, na obec, podle čl. 5 odst. 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, za bezúplatné dodání zboží, ačkoli tento převod slouží podnikatelským účelům, aby se zabránilo nezdaněné konečné spotřebě obce?

### **Uváděná ustanovení unijního práva**

Šestá směrnice Rady 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, zejména čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 5 odst. 6

### **Uváděná ustanovení vnitrostátního práva**

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), zejména § 1, 3 a 15

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „žalobkyně“) je akciová společnost, která je řídicí holdingovou společností. Společnost A-GmbH náleží k jejím dceřiným společnostem. Žalobkyně a společnost A-GmbH pro účely daně z obratu (dále jen „DPH“) tvořily skupinu pro účely společného zdanění v oblasti DPH (*umsatzsteuerrechtliche Organschaft*) (dále jen „daňová skupina“).
- 2 Společnost A-GmbH ve sporném roce (2006) provozovala mimo jiné vápencový lom v X. Regierungspräsidium Z (orgán obecné zemské správy v Z, Německo) rozhodnutím o povolení ze dne 16. února 2001 schválilo otvírku a provoz dotčeného kamenolomu za podmínky [jeho] zpřístupnění prostřednictvím veřejné obecní komunikace, která se nachází ve vlastnictví města X (dále jen „město“).
- 3 Výstavba dotčené obecní komunikace byla nezbytná pro odvoz vytěženého vápence. V průběhu povoloovacího řízení proto právní předchůdkyně společnosti A-GmbH již dne 11. prosince 1997 uzavřela s městem smlouvu o výstavbě této komunikace. Město se v této smlouvě zavázalo k vyprojektování a provedení výstavby dotčeného úseku komunikace. Dále se město zavázalo, že při zachování

veřejnoprávního účelového určení poskytne vybudovaný úsek bez jakéhokoli omezení právní předchůdkyni společnosti A-GmbH za účelem zpřístupnění a pro případ jakýchkoli rozšíření lomu. Právní předchůdkyně společnosti A-GmbH se zavázala, že ponese veškeré náklady související s výstavbou daného úseku komunikace. Smlouva měla platit rovněž pro všechny právní nástupce smluvních stran. V rozhodnutí o změně rozhodnutí o povolení ze dne 16. února 2001, vydaném dne 25. dubna 2005, bylo stanoveno, že povolení zanikne, pokud nebude výstavba dotčené komunikace dokončena do 31. prosince 2006.

- 4 V roce 2006 společnost A-GmbH pověřila svou sesterskou společnost B-GmbH, která je rovněž členem daňové skupiny (*Organgesellschaft*) žalobkyně, výstavbou dotčeného úseku komunikace v souladu s dohodou uzavřenou s městem. Výstavba byla dokončena v listopadu 2006 a stavební práce byly převzaty v prosinci 2006. Daný úsek komunikace byl od prosince 2006 užíván těžkými nákladními vozidly společnosti A-GmbH a v malém rozsahu osobními automobily.
- 5 Zatímco žalobkyně v rámci přiznání k DPH za rok 2006 nezohlednila výdaje společnosti A-GmbH na stavební práce, odpočetla v přiznání k DPH za rok 2006 částky DPH zahrnuté v plněních společnosti B-GmbH na vstupu jako DPH zaplacenou na vstupu.
- 6 Na základě externí daňové kontroly žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „finanční úřad“) zaujal názor, že žalobkyně výstavbou dané komunikace městu bezúplatně dodala dílo podle § 3 odst. 1b první věty bodu 3 UStG. Mezi společnostmi A-GmbH a B-GmbH se neuskutečnila interní zdanitelná plnění, jelikož obě pro účely DPH patřily do daňové skupiny žalobkyně.
- 7 Finanční úřad dne 1. března 2012 vydal dodatečný výměr DPH za rok 2006.
- 8 Opravný prostředek žalobkyně byl neúspěšný.
- 9 Hessisches Finanzgericht (hesenský finanční soud, Německo, dále jen „finanční soud“) žalobě podané žalobkyní částečně vyhověl.
- 10 Svůj opravný prostředek „Revision“ podaný k předkládajícímu soudu žalobkyně odůvodňuje tím, že při konformním výkladu § 15 odst. 1 UStG s unijním právem je třeba odpočet DPH na vstupu přiznat, protože výdaje na výstavbu dotčené komunikace patří k režijním výdajům jejího podniku a jako takové tvoří součásti nákladů na plnění podléhající DPH, která uskutečnila na výstupu. Nedošlo ani k bezplatnému poskytnutí ve smyslu § 3 odst. 1b první věty bodu 3 UStG.

### **Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách**

- 11 Slučitelnost posouzení založeného na vnitrostátním právu s unijním právem je v mnoha ohledech sporná ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce SFEU.

***Posouzení podle vnitrostátního práva***

- 12 Podle dosavadní judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) je odpočet daně na vstupu vyloučen, protože žalobkyně k provedení bezúplatného dodání městu odebrala plnění od společnosti B-GmbH.
- 13 Podnikatel je oprávněn k odpočtu daně na vstupu, pokud plnění na vstupu odebírá pro účely svého podnikání, a tudíž pro svou ekonomickou činnost. Podle § 15 odst. 1 první věty bodu 1 UStG může podnikatel jako daň na vstupu odečíst daň, která je splatná za plnění, která pro účely jeho podnikání poskytl jiný podnikatel. Podle § 15 odst. 2 první věty bodu 1 UStG je odpočet daně vyloučen u plnění, která podnikatel používá pro účely plnění nepodléhajících dani.
- 14 Podle ustálené judikatury Soudního dvora a Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) 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 (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57, ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 27, ze dne 22. října 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 27; ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28).
- 15 Nárok na odpočet je nicméně osobě povinné k dani rovněž přiznán 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 režijních výdajů posledně uvedené a jsou složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (ustálená judikatura, pokud jde o tuto oblast, viz např. rozsudky SKF, EU:C:2009:665, bod 58 a citovaná judikatura; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, bod 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, bod 29, a rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 27).
- 16 Podnikatel je tedy oprávněn k odpočtu daně, pokud hodlá daná plnění využít pro své podnikání (§ 2 odst. 1 UStG a článek 4 směrnice 77/388/EHS), a tedy pro své ekonomické činnosti za účelem poskytování plnění za úplatu (ekonomické činnosti) (rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 1 výroku). Nárok na odpočet daně na vstupu ale neexistuje, pokud má podnikatel při obdržení plnění v úmyslu využít je pro bezúplatné plnění, a tedy pro neekonomickou činnost, která nespadá do rozsahu působnosti daně z přidané hodnoty (viz rozsudky ze dne 12. února 2009, C-515/07, Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, bod 34; a ze dne 13. března 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, body 36 a 37).

- 17 Podle těchto zásad sporná plnění na vstupu, která uskutečnila společnost B-GmbH a která je v rámci daňové skupiny třeba přičíst žalobkyni, k odpočtu daně na vstupu neopravňují; tato plnění na vstupu totiž byla odebírána s úmyslem využít je pro neekonomickou činnost (bezüplatné dodání městu).
- 18 U stavebních prací prováděných na dotčené komunikaci se jedná o poskytnutí zboží. Buduje-li – jako ve sporném případě – podnikatel na základě smlouvy o vybudování infrastruktury za úplatu na cizím pozemku infrastrukturní stavby, uskutečňuje ve prospěch obce dodání díla (dodání infrastrukturních staveb) ve smyslu § 3 odst. 4 UStG.
- 19 K poskytnutí – podle dosavadního pojetí Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) – rovněž došlo bezúplatně. Smlouva o vybudování infrastruktury uzavřená mezi právní předchůdkyní společnosti A-GmbH a městem nestanovila obci povinnost zaplatit úplatu. Pro konstatování, že protiplněním za výstavbu dané komunikace ze strany žalobkyně je rozhodnutí Regierungspräsidium o povolení, neexistují dostatečné indicie. Účelový převod zboží, který má zvýhodňující povahu a je předpokládán ustanovením § 3 odst. 1b první větou bodem 3 UStG, vyplývá z okolnosti, že městu mělo být opatřeno právní vlastnictví ke stavebním pracím ohledně dotčené obecní komunikace. Neexistují žádné indicie pro to, že si žalobkyně chtěla k dotčené obecní komunikaci zachovat alespoň hospodářsky vlastnictví nebo i jen užívací práva, což by bránilo hypotéze o takovém pozdějším poskytnutí zboží.
- 20 Podle vnitrostátního práva by tedy žalobkyně na odpočet daně neměla nárok.

### ***Posouzení podle unijního práva***

#### ***K první předběžné otázce***

- 21 Na základě rozhodnutí Soudního dvora ve věcech Sveda (EU:C:2015:712) a Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683), jakož i stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ze dne 6. dubna 2017, C-132/16 (EU:C:2017:283), vyvstávají pochybnosti, zda lze zachovat dosavadní posuzování podle vnitrostátního práva. V úvahu by naopak mohl přicházet nárok žalobkyně na odpočet DPH u plnění na vstupu.
- 22 Soudní dvůr v těchto rozhodnutích přiznal odpočet daně na vstupu v případě vybudování veřejné komunikace a čerpací stanice, protože náklady na obdržené služby patří k režijním výdajům osoby povinné k dani a jsou – jako takové – složkou ceny zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Souvislostí s bezúplatným poskytnutím služby ve smyslu článku 26 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“ – ve sporném roce ještě čl. 6 odst. 2 směrnice 77/388/EHS) při tom Soudní dvůr nezkoumal (rozsudek Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, bod 23), respektive uvedl,

že bezprostřední využívání bezúplatným způsobem nezpochybňuje přímou a bezprostřední souvislost existující mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet, nebo se všemi ekonomickými činnostmi osoby povinné k dani (rozsudek Sveda, EU:C:2015:712, bod 34). Zdá se tedy, že bezúplatné využívání nebrání odpočtu DPH na vstupu, ačkoli se přitom podle názoru předkládajícího soudu jedná o neekonomickou činnost.

### *Ke druhé předběžné otázce*

- 23 V případě závěru o nároku žalobkyně na odpočet daně na vstupu pro předkládající senát dále vyvstává otázka, zda je třeba nárok na DPH na vstupu započíst vůči pohledávce na DPH vzniklé na základě dodání za úplatu, nebo na základě bezplatného poskytnutí ve smyslu čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS (nyní článku 16 směrnice 2006/112/EU). Tuto otázku je třeba v rámci projednávaného případu posoudit podle vnitrostátních procesních právních předpisů.
- 24 Z hlediska unijního práva není zcela nepochybné, zda žalobkyně dotčenou komunikaci městu dodala za úplatu.
- 25 Dodání zboží nebo poskytování služeb „za úplatu“ předpokládá existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služeb 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 služby poskytnuté příjemci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37, a ze dne 22. listopadu 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39). Protiplnění může spočívat rovněž v dodání zboží, avšak za podmínky, že existuje přímá souvislost mezi poskytnutím služeb a dodáním zboží a pokud hodnota posledně uvedeného může být vyjádřena v penězích (viz rozsudek ze dne 10. ledna 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, body 35 a 36).
- 26 Senát se sice v souladu s dosavadním vnitrostátním pojetím přiklání k závěru o bezúplatném dodání dané komunikace městu. Jedná se o dodání zboží, a nikoli o poskytnutí služeb, protože žalobkyně městu opatřila právo s dotčenou komunikací nakládat.
- 27 Ovšem za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, které se zcela podobají okolnostem ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, není existence bezúplatného dodání z hlediska unijního práva nesporná; generální advokátka J. Kokott totiž byla v bodě 50 svého stanoviska ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) toho názoru, že podnik cizí třetí osobě zřídka kdy něco poskytne, pokud si od této třetí osoby neslibuje odpovídající výhodu. Je-li tomu tak, bylo by ve sporném případě touto výhodou povolení k otvírce a provozu kamenolomu, které Regierungspräsidium udělil pouze za podmínky, že (právní předchůdkyně) žalobkyně vybuduje dotčenou

komunikaci. Povolení pro těžbu vápence by zaniklo, pokud by výstavba dané obecní komunikace nebyla dokončena do 31. prosince 2006. Při takovém pohledu by se – jak uvádí generální advokátka J. Kokott – jednalo o úplatné plnění, které sice opravňuje k odpočtu daně, avšak vede také k daňové povinnosti ohledně úplatné sanace, a to ve stejné výši.

### *Ke třetí předběžné otázce*

- 28 Vychází-li se naproti tomu – jak se dosud domníval předkládající senát – z bezúplatného dodání, je dále sporné, zda toto bezúplatné dodání zboží podle čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS (nyní podle článku 16 směrnice 2006/112/ES) podléhá dani.
- 29 Předkládající senát měl dosud za to, že tomu tak je. Okolnost, že k dodání dochází z podnikatelských důvodů, podle judikatury Soudního dvora nebrání zdanění dle čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS; již z jeho znění totiž plyne, že použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, k bezplatnému poskytnutí, považuje směrnice 77/388/EHS takové použití za dodání za protiplnění tehdy, pokud byla daň z přidané hodnoty z dotyčného zboží odpočitatelná, aniž by v zásadě bylo rozhodné, zda k tomuto poskytnutí dochází pro účely podnikání (viz rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, bod 22). I pokud je zboží použito pro účely podnikání, musí být tato použití považována za zdanitelná dodání, ledaže se týkají vzorků (rozsudek ze dne 30. září 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, body 18 a 23) nebo dáreků malé hodnoty (viz rozsudek Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, bod 23). Obě výjimky jsou v projednávané věci očividně vyloučeny.
- 30 Tomuto posouzení by ovšem mohla bránit skutečnost, že daná obecní komunikace není ze strany města užívána pro „soukromé“ účely, nýbrž (na základě účelového určení této komunikace) pro veřejnou silniční dopravu (v jiném kontextu viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, bod 51; rozsudek Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, bod 35 a násl.).
- 31 Daňová povinnost podle čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS je dále sporná rovněž proto, že v rámci Unie bylo vydáno odchylné soudní rozhodnutí: Rakouský Verwaltungsgerichtshof (Správní soudní dvůr) v jednom v tomto ohledu srovnatelném případě odmítá, že jde o zdanitelné výdaje na vlastní spotřebu, jelikož se jedná o výdaje pro podnikatelské účely, které jako pomocné nebo vedlejší transakce patří k plněním uskutečňovaným v rámci podnikání.
- 32 Toto případně zásadně odlišné pojetí soudu jiného členského státu vede podle čl. 267 třetího pododstavce SFEU k povinnosti senátu předložit Soudnímu dvoru otázku týkající se práva (viz rozsudek ze dne 5. července 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, bod 64; viz též rozsudek ze dne 15. září 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, bod 39).

- 33 Zdanění bezplatného poskytnutí je kromě toho sporné rovněž proto, že zpochybňuje zásadu neutrality daně z přidané hodnoty. Žalobkyně je zatížena DPH uloženou na režijní náklady podniku. Důvod, který je uváděn pro úpravu obsaženou v čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS (nyní v článku 16 směrnice 2006/112/ES), a to zabránění „nezdaněné konečné spotřebě“ (viz např. rozsudky EMI Group, EU:C:2010:559, bod 17, k čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS; ze dne 17. července 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 23, k článku 16 směrnice 2006/112/ES), není v takových případech, jako je projednávaný sporný případ zásadní, jelikož sporné výdaje jsou započítány do cen běžných plnění na výstupu.

PRACOVNÍ DOKUMENT