

Věc C-207/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

29. března 2023

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

22. listopadu 2022

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

Finanzamt X

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

Y KG

[omissis] **BUNDESFINANZHOF** (SPOLKOVÝ FINANČNÍ SOUD, Německo)

USNESENÍ

Ve věci

Finanzamt X (finanční úřad v X., Německo)

žalovaného, navrhovatele a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“

proti

Y KG

žalobkyni, odpůrkyni a navrhovatelce v řízení o opravném prostředku „Revision“

[omissis]

jejímž předmětem je daň z obratu za rok 2008,

XI. senát

na základě ústního jednání uskutečněného dne 9. listopadu 2022 při zasedání konaném dne 22. listopadu 2022 rozhodl takto:

V ý r o k

I. Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) se k rozhodnutí předkládají následující předběžné otázky týkající se výkladu článku 16 a článku 74 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“):

1. Jedná se o případ, kdy „osoba povinná k dani [použije] zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, [...] [tak, že] [přenechá] toto zboží bez úplaty“ ve smyslu článku 16 směrnice o DPH, pokud osoba povinná k dani bezúplatně poskytne teplo, které tvoří součást jejího obchodního majetku, jiné osobě povinné k dani pro účely její ekonomické činnosti (konkrétně jde o přenechání tepla vyrobeného v kogenerační tepelné jednotce dodavatele elektřiny zemědělskému podniku za účelem vyhřívání chřestových polí)?

Je v tomto ohledu relevantní, zda osoba povinná k dani, která je příjemcem tohoto plnění, dané teplo použije pro účely, které jí opravňují k odpočtu daně?

2. Snižuje uskutečnění plnění spočívajícího v použití (článek 16 směrnice o DPH) nákladovou cenu ve smyslu článku 74 směrnice o DPH takovým způsobem, že je při jejím výpočtu třeba zohlednit pouze náklady zatížené daní na vstupu?

3. Jsou součástí nákladové ceny pouze přímé výrobní nebo produkční náklady, nebo i náklady, které jsou přičitatelné pouze nepřímo, jako například výdaje na financování?

II. [omissis].

O d ů v o d n ě n í

I.

- 1 Žalobkyně, odpůrkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „žalobkyně“) provozuje bioplynovou stanici na výrobu bioplynu z biomasy. Vyrobený bioplyn byl v roce 2008 (dále jen „sporný rok“) využíván k decentralizované výrobě elektřiny a tepla v připojené kogenerační tepelné jednotce (dále jen „KTJ“), a to tak, že byl přiváděn do spalovacího motoru, který poháněl generátor.
- 2 Takto vyrobená elektřina byla z převážné části dodána do obecné elektrické sítě a uhrazena provozovatelem elektrické sítě.
- 3 Teplo, které bylo tímto postupem rovněž vyrobeno, bylo zčásti využito v rámci výrobního procesu. Převážnou část tepla žalobkyně ve sporném roce na základě

smlouvy ze dne 29. listopadu 2007 „bezplatně“ přenechala podnikateli A za účelem sušení dřeva v kontejnerech a na základě smlouvy ze dne 29. července 2008 společnosti občanského práva B GbR (dále jen „B“), která tímto teplem vyhřívala svá chřestová pole. V obou smlouvách je stanoveno, že výše úhrady bude sjednána individuálně v závislosti na hospodářské situaci odběratele tepla a není stanovena ve smlouvě.

- 4 Žalobkyně ve sporném roce za dodávku 6 714 247 kWh elektřiny od provozovatele elektrické sítě obdržela kromě tak zvané minimální výkupní ceny podle § 8 odst. 1 Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien [zákon o upřednostňování energie z obnovitelných zdrojů, zkráceně Erneuerbare-Energien-Gesetz (zákon o energiích z obnovitelných zdrojů)], ve znění ze dne 7. listopadu 2006 (dále jen „EEG“) (BGBl I 2006, s. 2550) ve výši 1 054 337,85 eura příplatek podle § 8 odst. 3 EEG (tzv. bonus za kogeneraci), protože se v případě elektřiny, kterou vyrobila, jednalo o elektřinu ve smyslu § 3 odst. 4 Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung [zákon o udržování, modernizaci a výstavbě zařízení pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny, zkráceně Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (zákon o kombinované výrobě tepla a elektřiny)], ve znění ze dne 19. března 2002 (dále jen „KWKG“) (BGBl I 2002, s. 1092). Žalovaný, navrhovatel a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“ (finanční úřad, dále jen „FÚ“) do vyměřovacího základu zdanitelných plnění v souladu s přiznáním žalobkyně k dani z obratu zahrnul rovněž tento bonus za kogeneraci ve výši 85 070,66 eura.
- 5 Vzhledem k tomu, že žalobkyně odběratelům tepla neúčtovala žádnou úplatu, měl kontrolor v rámci daňové kontroly provedené u žalobkyně za to, že se jedná o bezúplatné použití tepla ve smyslu § 3 odst. 1b první věty 1 bodu 3 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) ve prospěch podnikatele A a společnosti B. Vzhledem k tomu, že nebyla stanovena kupní cena za teplo, vypočetl základ daně pro toto použití podle § 10 odst. 4 první věty bodu 1 UStG na základě vlastních nákladů. Z celkových nákladů ve výši 1 104 453,35 eura uvedených ve výkazu zisků a ztrát podle výpočtu kontrolora na poskytnuté teplo připadalo 384 791,55 eura (= 34,84 %), takže – s ohledem na tento základ daně – v této souvislosti stanovil daň z obratu (dále jen „DPH“) ve výši 73 110,29 eura.
- 6 FÚ výsledek kontroly zohlednil ve výměru DPH za rok 2008 vydaném dne 17. listopadu 2011. Rozhodnutím o opravném prostředku ze dne 1. srpna 2012 zamítl opravný prostředek podaný proti tomuto výměru jako neopodstatněný.
- 7 Ve své původní žalobě žalobkyně mimo jiné tvrdila, že bonus za kogeneraci je úplatou obdrženou od třetí strany. Finanzgericht (finanční soud, Německo, dále jen „FG“) žalobě při prvním projednání v prvním stupni vyhověl. Na základě opravného prostředku „Revision“, který podal FÚ, Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, dále jen „BFH“) rozsudek FG zrušil rozsudkem ze dne 31. května 2017, XI R 2/14 [Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Sbírka rozhodnutí Spolkového finančního soudu, dále jen „BFHE“) 258, s. 191,

Bundessteuerblatt (Spolkový daňový věstník, dále jen „BStBl“) II 2017, s. 1024] a věc vrátil FG. Takzvaný bonus za kogeneraci, který provozovatel elektrické sítě zaplatil žalobkyni, podle něj není úplatou za „bezplatné“ dodávky tepla uskutečněné žalobkyní. V případě úhrady poskytnuté provozovatelem sítě se jedná spíše o úplatu za elektřinu, kterou mu dodala žalobkyně. Projednávaná věc se nenachází ve stavu, kdy by o ní mohlo být rozhodnuto, protože nelze určit, v jaké výši musí být bezúplatná plnění poskytnutá žalobkyní zdaněna. Tato otázka se řídí ustanovením § 10 odst. 4 první věty bodu 1 UStG vykládaným v souladu se zásadami stanovenými v rozsudcích BFH ze dne 12. prosince 2012, XI R 3/10 (BFHE 239, s. 377, BStBl II 2014, s. 809), a ze dne 16. listopadu 2016, V R 1/15 (BFHE 255, s. 354, BStBl II 2022, s. 777). Zjištění, která jsou v tomto ohledu nezbytná, musí dodatečně učinit FG.

- 8 Při opětovném projednání věci v prvním stupni žalobkyně mimo jiné s ohledem na základ daně pro dodávky tepla napadla výpočet FÚ, který hodnotu tohoto plnění podle § 10 odst. 4 první věty bodu 1 UStG stanovil na základě vlastních nákladů. FG žalobě při opětovném projednání v prvním stupni částečně vyhověl. Snížil vyměřenou DPH. DPH za bezúplatná plnění se podle § 10 odst. 4 první věty bodu 1 UStG vyměřuje na základě vlastních nákladů, které je třeba vypočítat na základě tzv. metody tržní hodnoty. Je třeba vycházet z tržní hodnoty elektřiny a tepla v konkrétním místě působení žalobkyně.
- 9 Prostřednictvím opravného prostředku „Revision“ žalobkyně i FÚ namítají porušení hmotného práva.

II.

10 [omissis]. [přerušeno řízení, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce]

11 1. Právní rámec

12 a) Unijní právo

13 Článek 16 směrnice Rady 2006/112/EHS ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH) stanoví:

Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná.

Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro účely podnikání, nepovažuje se to za dodání zboží za úplatu.

14 Článek 74 směrnice o DPH stanoví:

Pokud podle článků 16 a 18 osoba povinná k dani použije nebo poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, nebo pokud si zboží ponechá osoba povinná k dani nebo její právní nástupce po ukončení výkonu zdanitelné ekonomické činnosti, je základem daně kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží.

15 Článek 289 směrnice o DPH zní:

Osoby povinné k dani, které jsou osvobozeny od daně, nemají nárok na odpočet daně podle článků 167 až 171 a článků 173 až 177 ani tuto daň nemohou vykazovat na svých fakturách.

16 Článek 302 směrnice o DPH stanoví:

Má-li zemědělec podléhající daňovému paušálu nárok na paušální náhradu, nemá nárok na odpočet daně ohledně činností, na které se vztahuje tento režim daňového paušálu.

17 b) Vnitrostátní právo

18 § 3 odst. 1b UStG stanoví:

Za dodání zboží za úplatu se považuje rovněž:

1. použije-li podnikatel zboží, které tvoří součást jeho obchodního majetku, k jiným účelům než pro účely svého podnikání;
2. přenechá-li podnikatel zboží bez úplaty svým zaměstnancům pro jejich soukromou potřebu, pokud se nejedná o drobné dárky;
3. jakékoli jiné přenechání zboží bez úplaty s výjimkou dáreků malé hodnoty a vzorků pro účely podnikání. Podmínkou je, že daň z dotyčného zboží nebo jeho části byla plně nebo zčásti odpočitatelná.

19 § 10 odst. 4 UStG zní:

Hodnota plnění se stanoví:

1. při přemístění zboží ve smyslu § 1a odst. 2 a § 3 odst. 1a, jakož i při dodáních zboží ve smyslu § 3 odst. 1b na základě kupní ceny za dané zboží nebo podobné zboží navýšené o vedlejší náklady nebo v případě, že kupní cena není stanovena, na základě vlastních nákladů, a to v době uskutečnění plnění;

[...]

20 § 8 EEG

(1) Úhrada za elektřinu vyrobenou v zařízeních s výkonem do 20 megawattů včetně, která využívají výlučně biomasu ve smyslu prováděcího nařízení vydaného na základě odstavce 7, činí [...]

(3) Minimální úhrady podle první věty odstavce 1 se zvyšují o 2 eurocenty za kilowatthodinu, pokud se jedná o elektřinu ve smyslu zákona o kombinované výrobě tepla a elektřiny a provozovateli sítě je předložen příslušný doklad [...]. Namísto dokladu podle první věty lze v případě sériově vyráběných zařízení pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny s výkonem do 2 megawattů předložit patřičné doklady vystavené výrobcem, ze kterých vyplývá tepelný a elektrický výkon, jakož i poměr elektřiny a tepla.

21 **§ 3 odst. 4 KWKG**

(4) Elektřinou vyrobenou v rámci kombinované výroby tepla a elektřiny se rozumí součin užitečného tepla a poměru vyrobené elektřiny a tepla v zařízení pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny. V případě zařízení, která nejsou vybavena pro odvod tepla, se elektřinou vyrobenou v rámci kombinované výroby tepla a elektřiny rozumí celková čistá výroba elektřiny.

22 **2. K první předběžné otázce**

23 **a) Vymezení předmětu předběžné otázky oproti jiným situacím**

24 První předběžná otázka se týká výkladu článku 16 směrnice o DPH. Toto ustanovení odpovídá dřívější právní úpravě obsažené v 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 – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „směrnice 77/388/EHS“), v důsledku čehož má předkládající senát za to, že judikaturu Soudního dvora vydanou k čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS je třeba zohlednit i při výkladu článku 16 směrnice o DPH.

25 Článek 16 první věta směrnice o DPH stanoví, že použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, považuje se takové použití ve čtyřech případech za dodání zboží za úplatu. Tyto případy lze zahrnout pod souhrnný pojem „použití“. V tomto ohledu se jedná o „[použití] [...] pro svou soukromou potřebu [první případ] nebo [použití] pro potřebu svých zaměstnanců [druhý případ] nebo [použití formou přenechání tohoto] zboží bez úplaty [třetí případ], popřípadě obecněji řečeno [použití takového] zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání [čtvrtý případ]“.

26 V projednávané věci žalobkyně vybuodovala zařízení s nárokem na odpočet daně, které vyrábí elektřinu, jejíž dodání žalobkyně jakožto osoba povinná k dani uskutečňuje v podobě zdanitelných plnění. Přinejmenším vzhledem k úplnému zařazení [daného zařízení] do obchodního majetku jí, pokud jde o náklady na vybudování a provozní náklady, náležel nárok na plný odpočet daně. [omissis]

- 27 Sporné naproti tomu je, jaké právní následky nastávají v souvislosti s teplem, dodatečně vyrobeným daným zařízením. Toto teplo lze využít různými způsoby. Osoba povinná k dani, která uskutečňuje zdanitelná dodání elektřiny za úplatu a u daného zařízení uplatnila plný odpočet daně, například může teplo nechat unikat bez užitku (případ A), jako (podnikající) fyzická osoba použít k vytápění svého obydlí (případ B), bezplatně přenechat pro potřebu svých zaměstnanců pro soukromé bytové účely (případ C), jako veřejnoprávní subjekt využít pro vlastní účely k výkonu veřejné moci, například k vytápění úředních prostor, a tudíž k činnostem, při nichž vystupuje jako orgán veřejné moci, uvedeným v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice o DPH (případ D), bezplatně přenechat pro soukromé bytové účely obyvatelům v sousedství (případ E) nebo bezplatně poskytnout jiné osobě povinné k dani pro účely její ekonomické činnosti, přičemž v tomto případě by ještě bylo možno rozlišovat podle toho, zda příjemce dané zboží v rámci své ekonomické činnosti využívá k účelům, které ho podle článku 168 nebo 169 směrnice o DPH opravňují k odpočtu daně (případ F).
- 28 Posouzení většiny z těchto případů pro účely DPH nepředstavuje problém. Například v případě A nedochází k použití, takže čl. 16 první věta směrnice DPH se nepoužije již z tohoto důvodu. Naopak v případech B a C jsou splněny podmínky stanovené čl. 16 první větou první a druhou alternativou směrnice o DPH, které přinejmenším v případě úplného zařazení do obchodního majetku nevedou k omezení nároku na odpočet daně. V případě D je na základě rozsudku Soudního dvora Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie ze dne 12. února 2009, C-515/07 (EU:C:2009:88), třeba vyloučit závěr o použití k jiným účelům než pro účely podnikání ve smyslu čl. 16 první věty čtvrté alternativy směrnice DPH, což pak zřejmě vede k omezení nároku na odpočet daně u nákladů na vybudování daného zařízení a jeho provozních nákladů. Pokud jde o případ E, BFH uznává, že dochází k uskutečnění plnění spočívajícího v přenechání bez úplaty podle čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice DPH s nárokem na plný odpočet DPH, protože jinak za dané situace dochází k nezdaněné konečné spotřebě (rozsudek BFH ze dne 25. listopadu 2021, V R 45/20, BFHE 275, s. 392, bod 18).
- 29 Sporné je naopak posouzení v případě F, který odpovídá sporu, který je třeba vyřešit v projednávané věci. Vystává otázka, zda je třeba mít za to, že se i v tomto případě jedná o „[přenechání] zboží bez úplaty“ ve smyslu čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH.
- 30 **b) Dosavadní judikatura Soudního dvora týkající se článku 16 směrnice o DPH**
- 31 Soudní dvůr se k jednotlivým situacím upraveným v článku 16 směrnice o DPH (čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS) již několikrát vyjádřil v minulosti.
- 32 O použití se tak jedná v případě, že ropná společnost poskytne zákazníkovi nakupujícímu pohonné hmoty zboží za poukazy, které tento zákazník v rámci reklamní akce obdržel na čerpací stanici na základě zakoupeného množství

pohonných hmot oproti zaplacení jejich plné konečné prodejní ceny (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, druhý bod výroku týkající se čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS). Tento závěr se vztahuje na použití formou přenechání bez úplaty podle čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH, jak vyplývá z bodu 24 tohoto rozsudku. V této souvislosti Soudní dvůr v bodě 22 tohoto rozsudku skutečnost, že se jedná o použití, odůvodnil zejména tím, že o použití se může jednat i v případě přenechání pro účely podnikání.

- 33 V souvislosti se vzorky ve smyslu čl. 16 druhé věty směrnice o DPH – a zároveň zřejmě i s ohledem na čl. 16 první větu první a druhou alternativu směrnice o DPH – Soudní dvůr rozhodl, že s osobou povinnou k dani, která použije zboží pro svou soukromou potřebu nebo soukromou potřebu svých zaměstnanců, a s konečným spotřebitelem, který si opatřuje zboží stejného druhu, se má zacházet stejně a že zdanění použití směřuje k zamezení situacím nezdaněné konečné spotřeby (rozsudek Soudního dvora ze dne 30. září 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, bod 17 a násl. týkající se čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS).
- 34 Konečně Soudní dvůr rozhodl, že o použití se nejedná v případě, že osoba povinná k dani v rámci své ekonomické činnosti bezplatně provede ve prospěch obce práce spočívající ve výstavbě obecní komunikace, která je veřejně přístupná a kterou používá i tato osoba povinná k dani (rozsudek Soudního dvora ze dne 16. září 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, třetí bod výroku týkající se čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS). Soudní dvůr s odkazem na své rozsudky Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) a EMI Group (EU:C:2010:559) odmítá závěr o zařazení k jiným účelům než pro účely podnikání (ve smyslu čl. 16 první věty čtvrté alternativy směrnice o DPH), jelikož tyto práce byly provedeny pro potřeby osoby povinné k dani, což však nevylučuje použití podle jiných skutkových podstat (bod 64). Dále je pravda, že využívání postavené silnice pro veřejnou dopravu nebrání použití [ve smyslu článku 16 směrnice o DPH]. Práce spočívající ve výstavbě této komunikace však byly provedeny za účelem uspokojení potřeby osoby povinné k dani vyřešit provoz těžkých nákladních vozidel (bod 65). Nedochozí k nezdaněné konečné spotřebě (bod 66), přičemž Soudní dvůr v této souvislosti odkazuje na „skutečné konečné využití“, ze kterého vyplývá, že používání ze strany osoby povinné k dani má přednost před „irelevantním“ využíváním pro účely veřejné dopravy (body 67 a 37).

35 **c) Možná odpověď na první předběžnou otázku**

36 **aa) Závěr o použití učiněný na základě gramatického výkladu**

- 37 Na základě znění čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH je v projednávané věci třeba dospět k závěru, že došlo k přenechání bez úplaty. Tím, že žalobkyně použila dané teplo, použila majetek ve smyslu čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH, který tvoří součást jejího obchodního majetku a který vyrobila v rámci svého podnikání. Vzhledem k tomu, že pokud jde o zařízení, ve kterém

bylo dané teplo vyrobeno, měla s ohledem na zdanitelná dodání elektřiny za úplatu nárok na odpočet daně, vyráběla žalobkyně s nárokem na odpočet daně i teplo.

- 38 Mimoto jsou splněny požadavky, které je třeba klást na uskutečnění přenechání. Za přenechání je třeba považovat převod předmětu přenechání na jinou osobu za podmínek, které jinak vedou k dodání (čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH). Tak je tomu v případě poskytnutí tepla za účelem jeho využití příjemcem.
- 39 Toto přenechání se rovněž uskutečnilo bez úplaty, protože k převodu tepla na podnikatele A a společnost B v rozporu se smluvními ujednáními došlo bez zaplacení [*omissis*].
- 40 **bb) Význam konečné spotřeby**
- 41 Je sporné, zda je třeba možnost uskutečnění použití formou přenechání bez úplaty nad rámec znění čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH omezit pomocí dodatečné podmínky. Neboť i uskutečnění použití by mohlo sloužit k zamezení situacím nezdaněné konečné spotřeby (viz výše oddíl II.2.b). Uskutečnění použití formou přenechání bez úplaty by v takovém případě bylo podmíněno nezdaněnou konečnou spotřebou. Takové zúžení by zřejmě bylo možno dovodit z rozsudku Soudního dvora Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712). Mimoto by ve prospěch takového zúžení mohlo hovořit i zajištění stejného zacházení jako v případě čl. 16 první věty první a druhé alternativy.
- 42 Při takto zužujícím výkladu by však rovněž bylo třeba odpovědět na otázku, zda lze nezdaněnou konečnou spotřebu vyloučit již tehdy, pokud příjemce daného přenechání, který je osobou povinnou k dani, předmět přenechání využívá pro účely své ekonomické činnosti, nebo zda je navíc relevantní, že předmět přenechání využívá pro účely své ekonomické činnosti, která ho na základě článku 168 nebo 169 směrnice o DPH opravňuje k odpočtu daně. Důvod posledně uvedeného by mohl spočívat v tom, že jinak lze předmět přenechání, který přenechávající osobu (v tomto případě žalobkyni) opravňoval k uplatnění odpočtu daně, na straně příjemce přenechání (v tomto případě podnikatele A a společnosti B) využít pro účely, které by nezakládaly nárok na odpočet daně.
- 43 Předkládající senát má v rámci posuzování první předběžné otázky za to, že výklad, který je (díky dodatečnému požadavku) zužující oproti znění daného ustanovení, nelze z rozsudku Soudního dvora Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) dovodit jednoznačně. Odmítnutí uplatnění čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH vyplývající z tohoto rozsudku by se totiž mohlo zakládat i na tom, že výstavbu obecní komunikace za účelem vyřešení provozu těžkých nákladních vozidel osoby povinné k dani bylo třeba považovat za vlastní přenechání ze strany osoby povinné k dani sobě samé, v důsledku čehož již nedošlo k uskutečnění přenechání jiné osobě.
- 44 Proti zužujícímu výkladu znění daného ustanovení by mimoto mohla hovořit skutečnost, že Soudní dvůr ve svém rozsudku Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203)

uznal, že došlo k přenechání za úplatu, ačkoli k přenechání na straně přenechávající osoby došlo v souvislosti s její ekonomickou činností (rozsudek Soudního dvora Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, bod 22). To by mohlo vést k zrcadlově obrácenému posouzení na straně příjemce přenechání v tom smyslu, že o přenechání bez úplaty se jedná i v případě, že předmět přenechání využije pro účely své ekonomické činnosti. Mimoto Soudní dvůr rozhodl, že se „nezavádí rozdíl v závislosti na daňovém postavení příjemce vzorků“ (rozsudek Soudního dvora EMI Group, EU:C:2010:559, bod 52).

45 Konečně je třeba vzít v potaz skutečnost, že použití formou přenechání bez úplaty podle čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH má ve srovnání s použitím pro soukromé účely podle čl. 16 první věty první a druhé alternativy směrnice o DPH mít svébytnou funkci. Uvedené vzbuzuje pochybnosti o tom, zda má přenechání bez úplaty podléhat týmž omezením jako použití pro soukromé účely, protože v případě uplatnění kritéria nezdaněné konečné spotřeby zřejmě čl. 16 první větě třetí alternativě směrnice o DPH nezůstane zachována žádná oblast působnosti.

46 **cc) Posouzení právních důsledků**

47 Posoudit je třeba rovněž právní důsledky, které vyplývají z přijetí nebo odmítnutí zužujícího výkladu znění daného ustanovení.

48 **(1) Zužující výklad**

49 Pokud je na základě kritéria nezdaněné konečné spotřeby třeba vyloučit uskutečnění přenechání bez úplaty ve smyslu čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH, musí přenechávající osoba posoudit, zda se o takovou konečnou spotřebu na straně příjemce jedná. Přenechávající osoba tak nese riziko nesprávného posouzení této okolnosti. Ozřejmuje to projednávaná věc. Žalobkyně měla za poskytnutí tepla na jednu stranu obdržet úplatu, zatímco na druhou stranu mělo být dané teplo ze strany příjemců A a B využito pro určité účely ekonomické činnosti vykonávané podnikatelem A a společností B. První část této dohody nebyla uskutečněna již z toho důvodu, že za přenos tepla nebyly ani v jednom případě uhrazeny žádné platby. Stejně tak přichází – alespoň teoreticky – v úvahu možnost, že by příjemci (v tomto případě podnikatel A a společnost B) mohli bezúplatně plnění (v tomto případě teplo) v rozporu se smluvními ujednáními využít pro jiné účely než pro účely své ekonomické činnosti. Žalobkyně tedy nese zásadní riziko, že podnikající fyzická osoba A a společníci společnosti B teplo v rozporu se smlouvou využijí například pro soukromé bytové účely. Pokud by z hlediska použití čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH bylo relevantní využití ze strany příjemce (popřípadě s nárokem na odpočet daně), musela by přenechávající osoba v tomto ohledu nést riziko nesprávného posouzení.

50 Již to by mohlo být důvodem pro to, aby se, pokud jde o uskutečnění přenechání bez úplaty ve smyslu znění čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH,

vycházelo pouze z přenechání a jeho úplatnosti, aniž by možnost tohoto uskutečnění byla omezena požadavkem nezdaněné konečné spotřeby.

51 (2) Doslovné použití

52 Posoudit je třeba rovněž právní důsledky vyplývající z doslovného použití daného ustanovení. V této souvislosti by s ohledem na zásadu [daňové] neutrality (viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 13. března 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41) mohl být závěr, že se jedná o použití formou přenechání bez úplaty, považován za nesprávný, pokud osoba povinná k dani, která je příjemcem přenechání, využívá předmět přenechání pro účely ekonomické činnosti, která ji opravňuje k odpočtu daně. Poskytnutí tepla je navzdory tomu zatíženo DPH, aniž by si ji příjemce plnění mohl odpočíst jako daň na vstupu. V tomto ohledu by se v případě, že zdanění použití na straně přenechávající osoby neodpovídá nárok na odpočet daně na straně příjemce přenechání, mohlo jednat o porušení zásady neutrality.

53 Takové odepření odpočtu daně se však jeví jako sporné. Článek 16 první věta směrnice o DPH totiž použití staví na roveň dodání za úplatu. Využije-li osoba povinná k dani, která je příjemcem přenechání, zboží, o kterém se v důsledku přenechání podle čl. 16 první věty třetí alternativy směrnice o DPH má za to, že jí bylo dodáno, pro účely uvedené v článku 168 nebo 169 směrnice o DPH, jsou splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu daně. S ohledem na dodatečný požadavek faktury stanovený v čl. 178 písm. a) směrnice o DPH by bylo možno přenechávající osobu považovat za osobu, která je podle článku 226 směrnice o DPH oprávněna vystavit ohledně použití fakturu. Tato faktura by uváděla zejména hodnotu použití stanovenou podle článku 74 směrnice o DPH jakožto základ daně (čl. 226 bod 8 směrnice o DPH) a příslušnou částku daně (čl. 226 bod 10 směrnice o DPH). Výzva k zaplacení mezi údaje uváděné ve faktuře nepatří. Odpočet daně tedy lze v případě použití považovat za přenechání bez úplaty, aniž by příjemce přenechání za tímto účelem musel přenechávající osobě zaplatit. V případě, že je od počátku dána bezúplatnost, totiž není naplněn znak „nezaplacen[í] [...] po uskutečnění plnění“ vyžadovaný článkem 90 směrnice o DPH. Naproti tomu pokud příjemce přenechání zaplatí částku daně splatnou za použití, nic se tím nezmění, protože takovou platbu daně nelze považovat za úplatu.

54 Aby bylo možno uznat nárok na odpočet daně, by konečně bylo nutné spatřovat v dani splatné za použití daň, která je splatná nebo byla odvedena ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice o DPH (k této otázce viz rozsudek Soudního dvora ze dne 13. ledna 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, bod 37).

55 d) Relevance první předběžné otázky pro rozhodnutí

56 Paragraf 3 odst. 1b UStG se zakládá na článku 16 směrnice o DPH a odpovídá tomuto ustanovení (viz rozsudky BFH ze dne 16. října 2013, XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, s. 1024, bod 27; ze dne 21. května 2014, V R 20/13,

BFHE 246, s. 226, BStBl II 2014, s. 1029). Podle obou právních úprav se přenechání bez úplaty považuje za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná (§ 3 odst. 1b první věta bod 3 a druhá věta UStG; čl. 16 první věta směrnice o DPH). V projednávané věci se v případě dodávek tepla podnikateli A a společností B jedná o přenechání bez úplaty v tomto smyslu, protože provoz KTJ s bioplynovou stanicí žalobkyni opravňoval k plnému odpočtu daně.

57 FG neučinil skutková zjištění ohledně toho, zda jsou podnikatel A a společnost B oprávněni k plnému odpočtu daně. Nelze vyloučit, že podnikatel A a společnost B jsou malé podniky nebo využívají režim daňového paušálu pro zemědělce a lesníky.

58 3. Ke druhé předběžné otázce

59 a) Význam uskutečnění zdanitelného plnění pro základ daně

60 Článek 74 směrnice o DPH přispívá k uskutečnění plnění spočívajícího v použití uvedenému v článku 16 první větě směrnice o DPH, protože z článku 74 směrnice o DPH vyplývá základ daně pro toto použití. To je z pohledu předkládajícího senátu důvodem pro to, aby byly cíle sledované článkem 16 směrnice o DPH zohledněny i při výkladu článku 74 směrnice o DPH.

61 b) Cíle zdanění použití

62 Soudní dvůr ohledně plnění spočívajícího v použití již rozhodl, že „s osobou povinnou k dani, která použije zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, a běžným spotřebitelem, který zakoupí zboží stejného druhu, se zachází stejně. Z tohoto důvodu [čl. 5 odst. 6 směrnice 77/388/EHS] brání tomu, aby osoba povinná k dani, která při nákupu zboží pro svůj podnik mohla uplatnit odpočet daně, unikla placení této daně, pokud toto zboží použije pro svou soukromou potřebu, a získala tak neodůvodněnou výhodu oproti běžnému spotřebiteli, který při nákupu zboží DPH platí“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 56, *neoficiální překlad*). Proto by výklad plnění spočívajícího v použití v tom smyslu, „že v případě použití zboží pro soukromou potřebu osoby povinné k dani musí být zboží a části, které jsou do něj zabudovány, zdaněny v plném rozsahu, ačkoli bylo dané zboží původně pořízeno bez možnosti odpočtu DPH a odpočitatelné byly pouze dodatečně pořízené ‚části‘, [...] nebyl slučitelný s cílem rovného zacházení sledovaným tímto ustanovením“ (rozsudek Soudního dvora Fischer a Brandenstein, bod 75, *neoficiální překlad*).

63 c) Význam uskutečnění zdanitelného plnění pro základ daně

64 Pokud je třeba cíl, „aby osoba povinná k dani nezískala neodůvodněnou výhodu oproti běžnému spotřebiteli“ sledovaný zavedením plnění spočívajícího v použití (rozsudek Soudního dvora Fischer a Brandenstein, bod 76, *neoficiální překlad*, viz též rozsudek Soudního dvora ze dne 16. června 2016, Mateusiak,

C-229/15, EU:C:2016:454, bod 39) vztáhnout na článek 74 směrnice o DPH, mohlo by z toho vyplývat, že při zjišťování nákladové ceny je nutno zohlednit pouze vlastní náklady, které jsou zatíženy daní, protože běžní spotřebitelé, kteří vyrábějí zboží, jsou DPH rovněž zatíženi pouze v tomto rozsahu. Tento výklad vede k tomu, že osoba povinná k daní, která vyrábí zboží, nezíská oproti běžnému spotřebiteli, který vyrábí zboží, neodůvodněnou výhodu v případě, že se u ní do výpočtu nákladové ceny nezahrnou výdaje nezatížené DPH na vstupu (např. náklady na úvěr, který je podle článku 135 směrnice o DPH osvobozen od daně).

65 Zohlednit je ale třeba i kupní cenu, která se podle článku 74 směrnice o DPH použije přednostně. V této souvislosti je zřejmě třeba odmítnout rozdělení této ceny na část ceny zatížené daní a část ceny bez daňového zatížení. Předkládající senát dále poukazuje na skutečnost, že finanční správa má za to, že do výpočtu vlastních nákladů je třeba zahrnout i náklady, které nejsou zatíženy daní na vstupu [takto oddíl 10.6 odst.1 pátá věta Umsatzsteuer-Anwendungserlass (výnos o uplatňování daně z obratu)]. V odborné literatuře je tento přístup kritizován [[omissis]]. BFH tuto otázku zatím ponechal bez odpovědi (viz například rozsudky BFH zveřejněné v BFHE 275, s. 392, bod 34 a násl.; a ze dne 15. března 2022 – V R 34/20, BFHE 276, s. 369, bod 26).

66 **d) Relevance druhé předběžné otázky pro rozhodnutí**

67 Relevantní pro rozhodnutí je i druhá předběžná otázka. Je sice pravda, že podle článku 74 směrnice o DPH je „nákladová cena“ základem daně za zboží nebo podobné zboží pouze tehdy, pokud nelze určit kupní cenu podobného zboží (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 23. dubna 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, bod 37; a ze dne 28. dubna 2016, Het Oudeland Beheer, C-128/14, EU:C:2016:306, bod 48). Podle judikatury BFH se o takový případ jedná v projednávané věci, protože podnikatel A a společnost B nejsou připojeni na síť dálkového vytápění, která by umožnila odběr tepla od třetích osob za úplatu (k tomu viz rozsudky BFH zveřejněné v BFHE 239, s. 377, BStBl II 2014, s. 809, bod39; v BFHE 276, s. 369, bod 16). Proto je pro rozhodnutí v projednávané věci rozhodující nákladová cena uvedená v článku 74 směrnice o DPH. Pokud je do nákladové ceny třeba zahrnout pouze výdaje zatížené daní na vstupu, snižuje to základ daně za použití tepla, a vede tak k částečnému vyhovění žalobě.

68 **4. Ke třetí předběžné otázce**

69 **a) Předmět třetí předběžné otázky**

70 Podstatou třetí předběžné otázky je, zda jsou součástí nákladové ceny pouze přímé výrobní nebo produkční náklady, nebo i náklady, které jsou přičitatelné pouze nepřímo (jako například výdaje na financování).

71 Pochybnosti vyvstávající v tomto ohledu vyplývají ze závěrů Soudního dvora týkajících se úroků z cizího kapitálu uvedených v rozsudku Property Development Company (EU:C:2015:265, bod 40). V souladu s tím je irelevantní, zda kupní

cena (kterou je třeba použít přednostně před nákladovou cenou) podobných budov zahrnuje úroky z cizího kapitálu, které byly případně zaplacený při stavbě těchto budov. Na rozdíl od kritéria nákladové ceny totiž kritérium kupní ceny podobného zboží umožňuje daňovému orgánu vycházet z tržních cen tohoto typu zboží v okamžiku použití dotčené budovy, aniž musí podrobně zkoumat, které složky hodnoty vedly k těmto cenám.

72 Uvedené nasvědčuje tomu, že v případě nákladové ceny je třeba zkoumat, které složky hodnoty k ní vedly. Z hlediska určení nákladové ceny by tedy, na rozdíl od kupní ceny, mohlo být relevantní, zda jsou například dány úroky z cizího kapitálu, které by pak mohly být zohledněny. Proti tomu ale hovoří obtíže vyvstávající v případě, že by součástí vlastních nákladů byly náklady, které jsou přičitatelné pouze nepřímo (jako například správní režijní náklady). Cíl snadného stanovení hodnoty použití, o jehož dosažení je z pohledu předkládajícího senátu třeba usilovat, tedy naopak hovoří proti zahrnutí takových nákladů, jako jsou například výdaje na financování.

73 **b) Relevance třetí předběžné otázky pro rozhodnutí**

74 Třetí předběžná otázka je stejně jako druhá předběžná otázka relevantní pro rozhodnutí v projednávané věci. Nejsou-li výdaje na financování součástí nákladové ceny, snižuje tato okolnost základ daně u použití daného tepla, a vede tak k nižšímu daňovému zatížení žalobkyně a k částečnému vyhovění žalobě.

75 [omissis] **[procesní záležitosti]**

76 [omissis]