

Prozatímní vydání

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. Lipprosssem, 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 vč bez stanoviska,

vydává tento

**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

ženských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. vst. 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 odpůtu daní 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 zceno 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 odpůitelná, 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 zceno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpůitelná;
- b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zceno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

ženské 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 jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpůíst od daní, kterou je povinná 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 obrátu, 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 dávků;
3. jakékoli jiné bezplatné poskytnutí zboží s výjimkou dávků malé hodnoty a vzorků pro potřeby podniku.

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

9 Ustanovení § 15 UStG, napsané „Odpověď daně“, zní takto:

„(1) Podnikatel může odpodát 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 odpověď je vyloučena daň z dodání zboží, dovozu zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství nebo z jiných plnění, která podnikatel používá k uskutečnění následujících plnění:

1. plnění osvobozená od daně;

[...]"

### **Spor v prvodním řízení a předběžné otázky**

10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, žalobkyně v prvodním 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 společností A GmbH rozhodnutím ze dne 16. února 2001 povoleno provozovat tento lom za podmínky jeho zpřístupnění prostřednictvím veřejné 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 dotyčná 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 povodním řízení nezohlednila výdaje společnosti A GmbH na práce spojující ve výstavbě dotčené obecní komunikace, avšak odpoutala z titulu daně odvedené na vstupu částky DPH, kterou byla zatížena plnění přijatá na vstupu od společnosti B GmbH.

14 V návaznosti na kontrolu místního finančního úřadu Y za to, že výstavbou dotčené obecní komunikace žalobkyně v povodním řízení dotyčné obci bezplatně dodala dílo, které podléhá DPH podle § 3 odst. 1b první větvy 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 povodním řízení bylo vydáno zamítavé rozhodnutí, Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud, Německo) částečně vyhověl žalobě podané žalobkyní v povodním řízení proti tomuto rozhodnutí. Tento soud měl za to, že nebyly splněny podmínky stanovené v § 3 odst. 1b druhé větvy 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 toto plnění výhradně a přímo k bezplatnému použití ve smyslu § 3 odst. 1b UStG, právo na odpout DPH z těchto plnění.

16 Žalobkyně v povodním 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 povodním řízení nemá nárok na odpout DPH dotčené ve věci v povodním řízení. Odpout DPH je tak podle tohoto soudu vyloučen, protože plnění obdržená na vstupu od společnosti B GmbH byla určena k uskutečnění bezplatného dodání dotyčné obci. Tento soud má však pochybnosti o slučitelnosti tohoto výkladu vnitrostátní právní úpravy s unijním právem.

18 Pokud jde o první předložnou otázku, předkládající soud totiž uvádí, že by se žalobkyně v povodním řízení mohla domáhat nároku na odpout 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 předložnou otázku, předkládající soud zdůrazňuje, že se týkají určení, zda by v případě, že by žalobkyně v povodním řízení mohla provést odpout DPH zaplacené na vstupu, mohl být nárok na odpout započten v roli pohledávce na DPH z dodání za protiplnění nebo z plnění považovaného za dodání za protiplnění ve smyslu § 5 odst. 6 šesté směrnice, a to zejména proto, aby se v souladu s cílem poslední uvedeného ustanovení předešlo nezdaněné konečné spotřebě obce.

20 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a

položít Soudnímu dvoru následující p?edložené otázky:

„1) Náleží za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v p?vodním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pov?ení obce práce na obecní komunikaci, této osob? povinné k dani, která za ú?elem výstavby komunikace p?vedené na obec odebírala pln?ní od jiných osob povinných k dani, podle ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice [...] za tato pln?ní nárok na odp?et DPH na vstupu?

2) V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku: Jedná se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v p?vodním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pov?ení obce práce na obecní komunikaci, o dodání zboží za protipln?ní, p?i kterém je protipln?ním za dodání komunikace povolení k provozu lomu?

3) V p?ípad? záporné odpov?di na druhou otázku: Považuje se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v p?vodním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pov?ení obce práce na obecní komunikaci, bezplatné p?vedení veřejn? p?ístupné komunikace na obec podle ?l. 5 odst. 6 [šesté sm?rnice] za bezplatné dodání zboží, a?koli tento p?evod slouží podnikatelským ú?el?m, aby se zabránilo nezdan?né kone?né spot?eb? obce?“

## **K p?edložným otázkám**

### ***K první otázce***

21 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odp?et DPH odvedené na vstupu z prací spo?ívajících ve výstavb? obecní komunikace provedených ve prosp?ch obce.

22 V tomto ohledu je třeba úvodem p?ipomenout, že sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1), která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, zrušila šestou sm?rnici, aniž p?inesla ve srovnání s ní obsahové zm?ny. Vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení šesté sm?rnice mají v podstat? totožný obsah jako ustanovení sm?rnice 2006/112, je proto judikatura Soudního dvora, která se týká posledn? uvedené sm?rnice, použitelná i na šestou sm?rnici (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, bod 14).

23 Pokud jde o nárok na odp?et stanovený v ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, tento nárok je nedílnou sou?ástí systému DPH a v zásad? ho nelze omezit. Tento nárok se váže p?ímo ke všem daním, které zatížily pln?ní uskute?ná 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 odp?t? je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodá?ských ?inností. Společný systém DPH tedy zajiš?uje neutralitu da?ové zát?že všech hospodá?ských ?inností bez ohledu na jejich ú?el nebo výsledky za podmínky, že tyto ?innosti v zásad? 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 ?lánku 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice plyne, že použije-li osoba povinná k dani jednájící jako taková v okamžiku po?ízení zboží nebo služby toto zboží nebo službu pro ú?ely svých zdanitelných pln?ní, je oprávn?na ode?íst od dan? 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 p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et, v zásad? nezbytná k tomu, aby byl osob? povinné k dani p?iznán nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu a aby mohl být ur?en rozsah takového nároku. Nárok na odpo?et DPH, která zatížila po?ízení zboží nebo služeb na vstupu, p?edpokládá, že výdaje vynaložené na takové po?ízení jsou sou?ástí prvk? spoluur?ujících cenu pln?ní zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpo?et (rozsudek ze dne 14. zá?í 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovaná judikatura).

27 Nárok na odpo?et dan? je nicmén? rovn?ž p?iznán osob? povinné k dani i v p?ípad? neexistence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et, pokud jsou náklady na dot?ená pln?ní sou?ástí režijních náklad? posledn? uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluur?ujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 14. zá?í 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 odpo?et zjiš?uje v závislosti na pln?ních na výstupu, pro jejichž ú?ely jsou pln?ní na vstupu ur?ena. Tento nárok proto existuje v p?ípad?, že pln?ní na vstupu podléhající DPH má p?ímou a bezprost?ední souvislost s jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et. Pokud tomu tak není, je t?eba zkoumat, zda jsou výdaje vynaložené na po?ízení zboží nebo služeb na vstupu sou?ástí režijních náklad? spojených s celkovou hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani. V prvním i druhém p?ípad? existence p?ímé a bezprost?ední souvislosti p?edpokládá, že náklady na po?ízení pln?ní na vstupu jsou vyjád?eny v cen? konkrétních pln?ní na výstupu nebo v cen? zboží ?i služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodá?ských ?inností (rozsudek ze dne 29. ?ijna 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, bod 60).

29 Za ú?elem ur?ení, zda ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu za ú?elem uskute?n?í prací spo?ívajících ve výstavb? dot?ené obecní komunikace musí být p?iznán takové osob? povinné k dani, jako je žalobkyn? v p?vodním ?ízení, je tedy t?eba ur?it, zda existuje p?ímá a bezprost?ední souvislost mezi t?mito pracemi na stran? jedné a zdanitelným pln?ním uskute?n?ým touto osobou na výstupu nebo její hospodá?skou ?inností na stran? druhé.

30 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že v rámci aplikace kritéria p?ímé souvislosti, která p?ísluší orgán?m da?ové správy a vnitrostátním soud?m, musí tyto orgány a soudy zohlednit všechny okolnosti, za kterých prob?hla dot?ená pln?ní, a p?ihlédnout pouze k pln?ním, která objektivn? souvisí se zdanitelnou ?inností osoby povinné k dani. Existence takové souvislosti tedy musí být posouzena vzhledem k objektivnímu obsahu dot?eného pln?ní (rozsudek ze dne 14. zá?í 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, bod 31 a citovaná judikatura).

31 Z p?edkládacího rozhodnutí p?itom na jedné stran? vyplývá, že bez výstavby dot?ené obecní komunikace by provoz vápencového lomu nebyl možný, a to jak prakticky, tak z právního hlediska. Výstavba uvedené komunikace totiž umožnila p?izp?sobit tuto komunikaci provozu t?žkých nákladních vozidel, jenž byl vyvolán provozem lomu, a dle zm?ny provedené v roce 2005 v rozhodnutí ze dne 16. února 2001, kterým byl povolen provoz tohoto lomu za podmínky jeho zp?ístupn?í prost?ednictvím dot?ené obecní komunikace, platilo, že povolení k provozu uvedeného lomu m?lo pozbyt? platnosti, kdyby tyto práce spo?ívající ve výstavb? 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 povodním 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 povodním 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 poskytnuté osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daní nebo nespadají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daní na výstupu, ani k jejímu odpotčení 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 povodním řízení. Tato komunikace byla mimoto následně využívána jak těmito těžkými nákladními vozidly, tak jinými vozidly. Výdaje vynaložené žalobkyně v povodním řízení na výstavbu dotčené obecní komunikace lze každopádem 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 činností osvobozeným od daní nebo činností, které nespadají do rozsahu působnosti DPH.

38 Konečně, pokud jde o rozsah nároku na odpotčení, 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 povodním 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 odpotčení 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 povodním řízení je zčásti narušena, takže nárok na odpotčení 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 povodním 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 nepředkročí 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 čínskou 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 smlouvy, u nichž má protiplnění z podstaty věci povahu plnění v naturálních, 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 vystaví komunikaci bez omezení poskytne žalobkyni v původním řízení pro případ případného rozšíření vápencového lomu, a žalobkyně v původním řízení se na



druhé stran? zavázala nést veškeré náklady spojené s touto výstavbou, aniž byla v této dohod? ujednána platební povinnost uvedené obce.

47 Taková dohoda nicmén? nem?že tvo?it právní rámec, v rámci n?hož jsou vzájemn? poskytnuta pln?ní, a sice výstavba obecní komunikace a ud?lení povolení k provozu vápencového lomu.

48 Zaprvé z organického hlediska byly totiž práce dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení provedeny na komunikaci pat?ící obci, zatímco povolení k provozu vápencového lomu bylo vydáno orgánem obvodní správy.

49 Zadruhé rozhodnutí, kterým bylo ud?leno povolení k provozu tohoto lomu, je jednostranným rozhodnutím orgánu obvodní správy ze dne 16. února 2001. Z judikatury Soudního dvora p?itom vyplývá, že jednostranný akt orgánu ve?ejné moci nem?že v zásad? založit právní vztah, v rámci n?hož by byla vzájemn? poskytnuta pln?ní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. kv?tna 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, body 31 až 35).

50 Zat?etí je nesporné, že za práce na výstavb? dot?ené obecní komunikace nebylo vyplaceno žádné pen?žité protipln?ní.

51 Je sice pravda, že Soudní dv?r rozhodl, že protipln?ním za dodání zboží nebo poskytnutí služeb m?že být pen?žité protipln?ní ?i protipln?ní v naturáliích. Nicmén? vzhledem k tomu, že podle jednostranného rozhodnutí orgánu obvodní správy o povolení provozovat vápencový lom by takové povolení pozbylo platnosti, kdyby práce spo?ívající ve výstavb? obecní komunikace nebyly dokon?eny ke dni 31. prosince 2006, nejsou tyto práce protipln?ním za právo provozovat tento lom, ale podmínkou *sine qua non* pro výkon tohoto práva.

52 S ohledem na tyto skute?nosti nelze založit p?ímou souvislost mezi dodáním prací spo?ívajících ve výstavb? dot?ené obecní komunikace dot?né obci a ud?lením povolení k provozu vápencového lomu žalobkyni v p?vodním ?ízení, jelikož toto povolení nelze považovat za protipln?ní za práce spo?ívající ve výstavb? této komunikace.

53 Na druhém míst? je t?eba zd?raznit, že Soudní dv?r již v rozsudku ze dne 14. zá?í 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C?132/16, EU:C:2017:683), p?iznal osob? povinné k dani nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu za poskytnutí služeb spo?ívajících ve výstavb? nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem byla t?etí osoba, v p?ípad?, že tyto služby využívala jak tato osoba povinná k dani, tak tato t?etí osoba v rámci svých hospodá?ských ?inností, p?estože uvedená t?etí osoba získala výsledek uvedených služeb bezplatn?.

54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na druhou otázku odpov?d?t tak, že šestá sm?rnice, zejména její ?l. 2 odst. 1, musí být vykládána tak, že povolení k provozu lomu ud?lené jednostrann? správním orgánem ?lenského státu nep?edstavuje protipln?ní získané osobou povinnou k dani, která bez pen?žitého protipln?ní provedla práce spo?ívající ve výstavb? komunikace pat?ící obci, takže tyto práce nep?edstavují pln?ní za protipln?ní ve smyslu této sm?rnice.

### **K t?etí otázce**

55 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 5 odst. 6 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že práce spo?ívající ve výstavb? ve?ejn? p?ístupné obecní komunikace, provedené bezplatn? osobou povinnou k dani ve prosp?ch obce, p?edstavují pln?ní, které je t?eba považovat za dodání zboží za protipln?ní 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 řeckého 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 této otázku na předpokladu, že práce spočívající ve výstavbě dotčené obecní komunikace představují v souladu s čl. 3 odst. 4 ÚStG 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. března 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, ponechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecně bezúplatně, 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 povodním 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 poskytně-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 povodním řízení – a nikoli ze strany této osoby, tedy dotyčné obce. Práce spočívající ve výstavbě této komunikace byly přitom provedeny za účelem uspokojení potřeb žalobkyně v povodním 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 povodním 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 povodním 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 obdržena na vstupu v souvislosti s pracemi spočívajícími ve výstavbě uvedené komunikace jsou součástí nákladů na plnění uskutečněná na výstupu žalobkyní v povodním řízení.

68 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na této otázce 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 povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložением 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 obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daní z prodané 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 nepřekročí 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.

\*– Jednací jazyk: němčina.