

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

zo 16. septembra 2020 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – §lánok 17 ods. 2 písm. a) – Odpožitie dane zaplatenej na vstupe – Vznik a rozsah práva na odpožitie dane – Rozšírenie cesty, ktorá patrí obci – Zaútovanie nákladov vynaložených na práce ako prevádzkových nákladov zdanitenej osoby – Urzenie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti s hospodárskou innosou zdanitenej osoby – Bezodplatná dodávka – Dodávka, ktorá sa považuje za dodávku vykonanú za protihodnotu – §lánok 5 ods. 6“

Vo veci C-528/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa §lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 13. marca 2019 a doručený Súdnemu dvoru 10. júla 2019, ktorý súvisí s konaním:

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

proti

Finanzamt Y,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsedníka ôsmej komory L. S. Rossi, sudcovia J. Malenovský a N. Wahl (spravodajca),

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteom na písomnú asu konania,

so zreteom na pripomienky, ktoré predložili:

- Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, v zastúpení: O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a S. Eisenberg, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a L. Mantl, splnomocnení zástupcovia,

so zreteom na rozhodnutie prijaté po vypoúťí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 5 ods. 6 a článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, alej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG a Finanzamt Y (daňový úrad Y, Nemecko) vo veci odmietnutia odpustenia dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe za vykonanie prác rozšírenia cesty patriacej obci.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Článok 5 ods. 6 tejto smernice stanovuje:

„Aplikácia tovaru predstavujúceho čas podnikateľských aktív zdaniteľnej osoby touto osobou na účely jej osobného využitia alebo na účely osobného využitia jej zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii alebo jeho aplikácia na účely iné ako podnikateľské, kde [DPH] za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpustená, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]. Avšak aplikácia tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely zdaniteľnej osoby sa za poskytnutie tovaru za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] považovať nebude.“

5 Článok 6 ods. 2 uvedenej smernice stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

- používanie tovaru predstavujúceho čas podnikateľských aktív na účely osobného využitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [DPH] za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpustená,
- bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jej podnikateľské účely.

Členské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže.“

6 Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely [jej] zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpustiť nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

- [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré [jej] dodal[a] alebo má dodať iný daňovník [iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*].“

Nemecké právo:

7 § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“), nazvaný „Zdaniteľné plnenia“, stanovuje:

„1. [DPH] podliehajú tieto plnenia:

(1) dodávky tovaru a iné plnenia za protihodnotu uskutočnené v tuzemsku podnikateľom v rámci jeho podnikateľskej činnosti.

...“

8 Podľa § 3 UStG:

„1. Dodávky podniku sú plnenia, ktorými podnikateľ alebo ním splnomocnená tretia osoba umožní odberateľovi alebo tretej osobe, ktorú odberateľ splnomocnil, disponovať s tovarom vo vlastnom mene (prevod práva nakladať s tovarom).

...

1b. Za dodávky za protihodnotu sa považujú:

(1) použitie tovaru podnikateľom, ktorý je súčasťou jeho podniku, na iné ako podnikateľské účely;

(2) bezodplatný prevod tovaru podnikateľom jeho zamestnancom na súkromné účely, s výnimkou malých darov;

(3) každý iný bezodplatný prevod tovaru s výnimkou darov nízkej hodnoty a vzoriek na podnikateľské účely.

Tovar alebo jeho súčasti musia umožniť úplné alebo čiastočné odpočítanie dane.“

9 § 15 UStG, nazvaný „Odpočítanie dane“, uvádza:

„1. Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy:

(1) daň splatnú zo zákona za dodania a iné plnenia, ktoré boli poskytnuté iným podnikateľom na jeho podnikateľské účely.

...

2. Z práva na odpočítania dane je vylúčená daň za dodania, dovoz a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj za iné plnenia, ktoré podnikateľ používa na uskutočňovanie nasledujúcich plnení:

(1) plnenia oslobodené od dane;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, žalobkyňa vo veci samej je riadiacou holdingovou spoločnosťou. So svojimi dcérskymi spoločnosťami A GmbH a B GmbH tvorí daňovú jednotku.

11 V nadväznosti na rozhodnutie okresnej správy povolí opätovné otvorenie a využívanie

vápencového lomu (ale len „vápencový lom“) bolo spoločnosti A GmbH rozhodnutím zo 16. februára 2001 povolené využívať tento kameňolom prostredníctvom úpravy prístupu k tomuto lomu verejnou cestou patriacej obci, na území ktorej sa uvedený lom nachádza (ale len „predmetná komunálna cesta“). Toto rozhodnutie bolo v roku 2005 zmenené na účely spresnenia, že platnosť povolenia k prevádzke uvedeného kameňolomu uplynie, pokiaľ výstavba tejto cesty nebude ukončená do 31. decembra 2006.

12 Vzhľadom na to, že uvedené rozšírenie bolo nevyhnutné na odvoz vápenca, dotknutá obec uzavrela v súvislosti s týmto rozšírením s právnou predchodkyňou spoločnosti A GmbH dohodu, v ktorej sa táto obec zaviazala jednak k navrhnutiu a uskutočneniu rozšírenia predmetnej komunálnej cesty a jednak k tomu, že túto cestu pri zachovaní jej verejnej prístupnosti poskytne bez obmedzenia právnej predchodkyňi spoločnosti A GmbH. V rámci protihodnoty sa dohodli, že táto posledná uvedená spoločnosť bude niesť všetky náklady spojené s rozšírením uvedenej cesty. V roku 2006 A GmbH poverila B GmbH ako staviteľku vykonaním tejto výstavby v súlade s dohodou uzavretou s uvedenou obcou. Po dokončení stavby bol úsek cesty od decembra 2006 využívaný ťažkými nákladnými vozidlami spoločnosti A GmbH, ako aj inými vozidlami.

13 V rámci daňového priznania k DPH za rok 2006 žalobkyňa vo veci samej nezohľadnila náklady spoločnosti A GmbH na práce spočívajúce v rozšírení predmetnej komunálnej cesty, ale odpočítala z titulu dane zaplatenej na vstupe sumy DPH, ktorými boli zaťažené plnenia prijaté na vstupe od spoločnosti B GmbH.

14 V nadväznosti na kontrolu sa daňový úrad Y domnieval, že rozšírením predmetnej komunálnej cesty žalobkyňa vo veci samej bezodplatne dodala dotknutej obci dielo, ktoré podlieha DPH podľa § 3 ods. 1b prvej vety bodu 3 UStG a 1. marca 2012 vydal opravný daňový výmer za rok 2006, v ktorom bol základ DPH zvýšený na sadzbu 16 %.

15 Hoci v súvislosti so sťažnosťou žalobkyne vo veci samej bolo vydané rozhodnutie o zamietnutí, Hessisches Finanzgericht (Hesenský finančný súd, Nemecko) čiastočne vyhovel žalobe, ktorú podala táto žalobkyňa proti tomuto rozhodnutiu. Tento súd sa domnieval, že neboli splnené podmienky stanovené v § 3 ods. 1b druhej vety UStG na to, aby mohli byť práce na predmetnej komunálnej ceste zdanené. Na druhej strane dospel k záveru, že DPH z plnení na vstupe a priamo spojených s týmito prácami nemala byť zohľadnená, keďže podľa judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) podnik, ktorý má pri získaní plnenia na vstupe v úmysle určiť tieto plnenia výhradne a priamo k bezodplatnému použitiu v zmysle § 3 ods. 1b UStG, nemá právo na odpočítanie DPH z týchto plnení.

16 Žalobkyňa vo veci samej podala na vnútroštátny súd opravný prostriedok „Revision“ proti rozhodnutiu Hessisches Finanzgericht (Hesenský finančný súd, Nemecko).

17 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa vnútroštátneho práva je táto žaloba nedôvodná, keďže žalobkyňa vo veci samej nemá právo na odpočítanie DPH, o ktorú ide vo veci samej. Odpočítanie DPH je teda vylúčené, keďže plnenia prijaté na vstupe spoločnosťou B GmbH boli určené na uskutočnenie bezodplatného dodania dotknutej obci. Tento súd má však pochybnosti o súlade tohto výkladu vnútroštátnej právnej úpravy s právom Únie.

18 Pokiaľ totiž ide o prvú prejudiciálnu otázku, vnútroštátny súd uvádza, že žalobkyňa vo veci samej sa môže domáhať odpočítania DPH zaplatenej za plnenia prijaté na vstupe na základe rozsudkov z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), a zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

19 Pokiaľ ide o druhú a tretiu prejudiciálnu otázku, vnútroštátny súd zdôrazňuje, že sa týkajú určená, či by v prípade, že by žalobkyňa vo veci samej mohla odpočítať DPH zaplatenú na

vstupe, mohol by? nárok na odpo?ítanie zapo?ítaný vo?i poh?adávke na DPH z dodania za protihodnotu alebo z plnenia považovaného za dodanie za protihodnotu v zmysle ?lánku 5 ods. 6 šiestej smernice, aby sa v súlade s cie?om tohto posledného uvedeného ustanovenia zabránilo nezdanenej kone?nej spotrebe obce.

20 Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ný súd) rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Vzniká zdanite?nej osobe v prípade okolností, o aké ide vo veci samej, ke? zdanite?ná osoba na základe poverenia mesta vykonáva práce na komunálnej ceste a od iných zdanite?ných osôb získala plnenia na vybudovanie cesty zverenej obci, na tento ú?el pod?a ?lánku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice... nárok na odpo?ítanie dane?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Dochádza za okolností, o aké ide vo veci samej, ke? zdanite?ná osoba z poverenia mesta vykoná práce na komunálnej ceste, k dodaniu tovaru za protihodnotu, pri ktorom je povolenie prevádzky kame?olomu protihodnotou za dodanie cesty?

3. V prípade zápornej odpovede na druhú otázku: Považuje sa za okolností, o aké ide vo veci samej, ke? zdanite?ná osoba z poverenia mesta vykoná stavebné práce na komunálnej ceste a bezplatne odovzdá cestu obci, ktorá sa poskytla na verejné užívanie, za bezodplatné dodanie tovaru pod?a ?lánku 5 ods. 6 [šiestej smernice], hoci odovzdanie slúži podnikate?ským ú?elom, aby sa zabránilo nezdanenej kone?nej spotrebe obce?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa má ?lánok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vyklada? v tom zmysle, že zdanite?ná osoba má právo odpo?íta? DPH zaplatenú na vstupe za práce spo?ívajúce vo výstavbe komunálnej cesty vykonané v prospech obce.

22 V tejto súvislosti treba na úvod uvies?, že smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), ktorá nadobudla ú?innos? 1. januára 2007, zrušila šiestu smernicu, ale v porovnaní s ?ou nepriniesla obsahové zmeny. Z toho vyplýva, že vzh?adom na to, že relevantné ustanovenia šiestej smernice majú v podstate rovnaký obsah ako ustanovenia smernice 2006/112, judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa poslednej uvedenej smernice sa uplat?uje aj na šiestu smernicu (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, bod 14).

23 Pokia? ide o právo na odpo?ítanie dane stanovené v ?lánku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, toto právo je neoddelite?nou sú?as?ou mechanizmu DPH a v zásade nemôže by? obmedzené. Uplat?uje sa bezprostredne na všetky dane za?ažujúce plnenia uskuto?nené na vstupe (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, bod 25 a citovaná judikatúra).

24 Systém odpočítania dane má totiž za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich úspech alebo výsledky pod podmienkou, že samy osebe v zásade podliehajú DPH (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 26 a citovaná judikatúra).

25 Z článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká osoba v prípade nadobudnutia tovaru alebo služby, použije tento tovar alebo službu na účely svojich zdaniteľných transakcií, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar alebo službu (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 27 a citovaná judikatúra).

26 Podľa ustálenej judikatúry existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie je v zásade potrebná na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovaná judikatúra).

27 Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatúra).

28 Z toho vyplýva, že existencia práva na odpočítanie sa určuje v závislosti od transakcií na výstupe, ktorých sa týkajú transakcie na vstupe. Toto právo teda existuje v prípade, keď je transakcia na vstupe podliehajúca DPH priamo a bezprostredne spojená s jednou alebo viacerými transakciami na výstupe, zakladajúcimi právo na odpočítanie. Ak to tak nie je, je potrebné skúmať, či výdavky vynaložené na nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe sú súčasťou celkových nákladov spojených s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. V každom prípade existencia priameho a bezprostredného spojenia predpokladá, že náklady plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti (rozsudok z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60).

29 Na účely určenia, či sa má článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe na vykonanie prác na rozšírenie predmetnej komunálnej cesty sa má priznať zdaniteľnej osobe, akou je žalobkyňa vo veci samej, treba teda určiť, či existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi na jednej strane týmito prácami na rozšírenie cesty a na druhej strane zdaniteľným plnením, ktoré táto osoba uskutoční na výstupe, alebo jej hospodárskou činnosťou.

30 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci uplatňovania kritéria priamej súvislosti prislúchajúcemu daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom, prináleží týmto orgánom a súdom zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam, a prihliadať iba na plnenia, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. Existenciu takejto súvislosti

je teda potrebné posúdiť vzhľadom na objektívny obsah dotknutého plnenia (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 31 a citovaná judikatúra).

31 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu pritom na jednej strane vyplýva, že bez prác na rozšírení predmetnej komunálnej cesty by prevádzkovanie vápencového lomu nebolo v praxi, ani z právneho hľadiska možné. Rozšírenie uvedenej cesty totiž umožnilo prispôsobiť túto cestu premávke ťažkých nákladných vozidiel, ktorá bola vyvolaná prevádzkou kameňolomu, a podľa zmeny vykonanej v roku 2005 v rozhodnutí zo 16. februára 2001, ktorým sa povolila prevádzka tohto kameňolomu pod podmienkou jeho sprístupnenia prostredníctvom predmetnej komunálnej cesty, platilo, že platnosť povolenia na prevádzku uvedeného kameňolomu mala uplynúť, ak by tieto práce spočívajúce vo výstavbe neboli dokončené k 31. decembru 2006.

32 Z uvedeného vyplýva, že práce spočívajúce na rozšírení predmetnej komunálnej cesty boli nevyhnutné na to, aby mohol byť plán prevádzkovať vápencový lom uskutočnený, a že pokiaľ by tieto práce neboli vykonané, žalobkyňa vo veci samej by nemohla vykonávať svoju hospodársku činnosť.

33 Na druhej strane vnútroštátny súd uviedol, že náklady na plnenie prijaté na vstupe v súvislosti s prácami spočívajúcimi v rozšírení predmetnej komunálnej cesty sú súčasťou nákladov na plnenia uskutočnené žalobkyňou vo veci samej na výstupe.

34 Takéto okolnosti môžu preukázať existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi prácami spočívajúcimi vo výstavbe predmetnej komunálnej cesty a celkovou hospodárskou činnosťou súvisiacou s prevádzkou vápencového lomu.

35 Tento záver nemôže spochybniť okolnosť, že táto komunálna cesta je bezplatne sprístupnená verejnosti.

36 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely uskutočnenia plnení oslobodených od DPH alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpísať daň zaplatenú na vstupe. V týchto dvoch prípadoch je totiž priama a bezprostredná súvislosť medzi výdavkami vzniknutými na vstupe a následne realizovanou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby prerušená (rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 32 a citovaná judikatúra).

37 Okolnosť, že sa verejná môže na predmetnej komunálnej ceste bezplatne pohybovať, je však irelevantná. Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, totiž vyplýva, že práce spočívajúce v rozšírení tejto cesty neboli vykonané pre potreby dotknutej obce alebo verejnej dopravy, ale s cieľom prispôsobiť predmetnú komunálnu cestu premávke ťažkých nákladných vozidiel, ktorá je vyvolaná prevádzkou vápencového lomu žalobkyňou vo veci samej. Táto cesta bola navyše následne využívaná tak týmito ťažkými nákladnými vozidlami, ako aj inými vozidlami. Náklady vynaložené žalobkyňou vo veci samej na výstavbu predmetnej komunálnej cesty možno v každom prípade spojiť, ako vyplýva z bodu 34 tohto rozsudku, s jej hospodárskou činnosťou ako zdaniteľnej osoby, takže sa tieto náklady nevzťahujú, s výhradou overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, na činnosti oslobodené od dane alebo činnosti, ktoré nepatria do rozsahu DPH.

38 Napokon, pokiaľ ide o rozsah práva na odpísanie dane, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, či sa práce spočívajúce v rozšírení predmetnej komunálnej cesty obmedzili, alebo nie na to, čo bolo nevyhnutné na zabezpečenie prevádzky vápencového lomu žalobkyňou vo veci samej. Podľa judikatúry Súdneho dvora ak sa totiž práce spočívajúce v rozšírení tejto cesty obmedzili na

to, čo bolo na tento účel nevyhnutné, právo na odpočítanie dane by sa mohlo priznať v súvislosti so všetkými nákladmi vynaloženými na tieto práce. Naopak, ak uvedené práce išli nad rámec toho, čo bolo nevyhnutné na zabezpečenie prevádzky tohto kameňolomu, existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi uvedenými prácami a hospodárskou činnosťou žalobkyne je čiastočne narušená, takže právo na odpočítanie dane sa tak mohlo priznať len v súvislosti s DPH zaplatenou na vstupe, ktorá zahŕňala náklady na práce spočívajúce vo výstavbe predmetnej komunálnej cesty, ktorá bola objektívne nevyhnutná na to, aby žalobkyňa vo veci samej mohla vykonávať svoju hospodársku činnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, body 37 až 39).

39 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za práce spočívajúce v rozšírení komunálnej cesty vykonané v prospech obce, ak je táto cesta využívaná tak touto zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti, ako aj verejnosťou, pokiaľ tieto práce spočívajúce v rozšírení cesty nešli nad rámec toho, čo bolo nevyhnutné na to, aby uvedená zdaniteľná osoba mohla vykonávať svoju hospodársku činnosť, a pokiaľ sú náklady na tieto práce zahrnuté v cene plnení uskutočnených na výstupe touto istou zdaniteľnou osobou.

O druhej otázke

40 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade kladnej odpovede na prvú otázku treba šiestu smernicu vykladať v tom zmysle, že povolenie na prevádzkovanie kameňolomu udelené jednostranne správnym orgánom členského štátu predstavuje protihodnotu získanú zdaniteľnou osobou, ktorá bez potreby protihodnoty vykonala práce spočívajúce v rozšírení komunálnej cesty, takže tieto práce predstavujú plnenie za protihodnotu v zmysle tejto smernice.

41 Vnútroštátny súd uviedol, že z hľadiska práva Únie nie je isté, či žalobkyňa vo veci samej uskutočnila v prospech dotknutej obce dodanie za protihodnotu. Pochybuje však aj o možnosti kvalifikovať práce spočívajúce v rozšírení predmetnej komunálnej cesty ako bezodplatné dodanie. Uvádza tak, že povolenie na prevádzkovanie vápencového lomu vydané okresnou správou by mohlo predstavovať protihodnotu za tieto práce, takže uvedené práce by mali byť kvalifikované ako odplatné plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane, ktoré však zahŕňa aj povinnosť odviesť DPH z prác spočívajúcich v rozšírení uvedenej komunálnej cesty.

42 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice DPH podlieha dodávka tovaru alebo služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

43 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že predpokladom kvalifikácie plnenia za protihodnotu je len existencia priamej súvislosti medzi dodaním tovarov či poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom služieb a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (rozsudok z 3. júla 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 69 a citovaná judikatúra).

44 Súdny dvor tiež rozhodol, že protihodnota za dodanie tovaru môže spočívať v poskytovaní služieb a na základe toho môže predstavovať základ dane v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, avšak len pod podmienkou, že existuje priama súvislosť medzi dodaním tovaru a poskytovaním služieb a že poskytovanie služieb možno vyjadriť v peniazoch. To isté platí, ak sa poskytovanie určitých služieb uskutočňuje výmenou za poskytovanie iných služieb, pokiaľ sú splnené tie isté podmienky (rozsudok z 26. septembra 2013, Serebriannij vek, C-283/12,

EU:C:2013:599, bod 38 a citovaná judikatúra).

45 Napokon z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zmluvy o výmene, v ktorých je protihodnota v zásade vyjadrená v naturáliách, a plnenia, pri ktorých je protihodnota vyjadrená v peniazoch, z ekonomického a obchodného hľadiska predstavujú dve rovnocenné situácie (rozsudok z 26. septembra 2013, Serebriannij vek, C-283/12, EU:C:2013:599, bod 39 a citovaná judikatúra).

46 V prvom rade treba konštatovať, že medzi dotknutou obcou a žalobkyňou vo veci samej existuje právny vzťah. Dohodou o úprave predmetnej komunálnej cesty sa tak na jednej strane táto obec zaviazala k navrhnutiu a uskutočneniu rozšírenia tejto cesty a k tomu, že vystavanú cestu bez obmedzenia poskytne žalobkyni vo veci samej pre prípad prípadného rozšírenia vápencového lomu, a žalobkyňa vo veci samej sa na druhej strane zaviazala niesť všetky náklady spojené s touto výstavbou bez toho, aby bola v tejto dohode stanovená platobná povinnosť uvedenej obce.

47 Takáto dohoda však nemôže predstavovať právny rámec, v rámci ktorého sú vzájomne poskytované plnenia, a to rozšírenie komunálnej cesty a udelenie povolenia na prevádzku vápencového lomu.

48 Po prvé z organického hľadiska boli totiž práce, o ktoré ide vo veci samej, vykonané na ceste patriacej obci, kým povolenie na prevádzku vápencového lomu bolo vydané okresnou správou.

49 Po druhé rozhodnutie vydať povolenie na prevádzkovanie tohto kameňolomu je jednostranným rozhodnutím okresnej správy zo 16. februára 2001. Z judikatúry Súdneho dvora pritom vyplýva, že jednostranný akt orgánu verejnej moci nemôže v zásade založiť právny vzťah, v rámci ktorého by boli vzájomne poskytnuté plnenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. mája 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, body 31 až 35).

50 Po tretie je nesporné, že za práce spočívajúce v rozšírení predmetnej komunálnej cesty nebola vyplatená žiadna peňažná protihodnota.

51 Je síce pravda, že Súdny dvor rozhodol, že protihodnotou za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb môže byť peňažná protihodnota alebo protihodnota v naturáliách. Vzhľadom na to, že podľa jednostranného rozhodnutia okresnej správy o povolení prevádzkovať vápencový lom by však takéto povolenie stratilo platnosť, keby práce na výstavbe komunálnej cesty neboli dokončené do 31. decembra 2006, tieto práce nie sú protihodnotou za právo prevádzkovať tento kameňolom, ale podmienkou *sine qua non* pre výkon tohto práva.

52 Vzhľadom na tieto skutočnosti nemožno preukázať priamu súvislosť medzi dodaním prác spočívajúcich v rozšírení predmetnej komunálnej cesty dotknutej obci a udelením povolenia na prevádzkovanie vápencového lomu žalobkyni vo veci samej, keďže toto povolenie nemožno považovať za protihodnotu za práce spočívajúce vo výstavbe tejto cesty.

53 V druhom rade treba zdôrazniť, že v rozsudku zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), Súdny dvor už priznal zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH odvedenej na vstupe za poskytnutie služieb spočívajúcich v rozšírení alebo zhodnotení nehnuteľnosti, ktorej vlastníkom bola tretia osoba, v prípade, že tieto služby využívala tak táto zdaniteľná osoba, ako aj tretia osoba v rámci svojich hospodárskej činností, aj keď uvedená tretia osoba získala výsledok uvedených služieb bezplatne.

54 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že šiesta

smernica, najmä jej ?lánok 2 ods. 1, sa má vykladať v tom zmysle, že povolenie na prevádzkovanie kame?olomu udelené jednostranne správnym orgánom ?lenského štátu nepredstavuje protihodnotu získanú zdanite?nou osobou, ktorá bez pe?ažnej protihodnoty vykonala práce spo?ívajúce v rozšírení komunálnej cesty patriacej obci, takže tieto práce nepredstavujú plnenia za protihodnotu v zmysle tejto smernice.

O tretej otázke

55 Svojou tre?ou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ?lánok 5 ods. 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že práce spo?ívajúce v rozšírení komunálnej cesty sprístupnenej verejnosti, vykonávané bezodplatne zdanite?nou osobou v prospech obce, predstavujú plnenie, ktoré treba považovať za dodávku tovaru za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

56 Na úvod treba pripomenúť, že pokiaľ ide o výklad ustanovení vnútroštátneho právneho poriadku, Súdny dvor sa v zásade musí oprieť o posúdenie vnútroštátneho súdu. Podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor totiž nemá právomoc vykladať vnútroštátne právo ?lenského štátu (rozsudok zo 17. marca 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou a Amaltheia I Naftiki Etaireia, C?128/10 a C?129/10, EU:C:2011:163, bod 40).

57 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, vyplýva, že vnútroštátny súd zakladá svoju tretiu otázku na predpoklade, podľa ktorého v súlade s ?lánkom 3 ods. 4 UStG práce spo?ívajúce v rozšírení predmetnej komunálnej cesty predstavujú dodanie diela dotknutej obci, pričom Spolková republika Nemecko tak využila možnosť stanovenú v ?lánku 5 ods. 5 šiestej smernice považovať dodanie ur?itých stavebných prác za dodávku tovaru.

58 Súdnu dvoru neprináleží takýto predpoklad spochyb?ovať. Vzh?adom na to, že žalobky?a vo veci samej jednak tvrdí, že vykonaním prác spo?ívajúcich v rozšírení predmetnej komunálnej cesty poskytla službu, takže ?lánok 5 ods. 6 šiestej smernice nie je uplatnite?ný, a jednak znenie ?lánku 5 ods. 6 a ?lánku 6 ods. 2 šiestej smernice, ktoré sa týkajú jednak dodávky tovarov a poskytnutia služieb, vykazujú zna?né rozdiely, prináleží však vnútroštátnemu súdu, aby overil, či práce spo?ívajúce vo výstavbe tejto cesty predstavujú podľa nemeckého práva dodanie diela.

59 Pokiaľ ide o ?lánok 5 ods. 6 šiestej smernice, treba pripomenúť, že ú?elom tohto posledného uvedeného ustanovenia je zabezpe?iť rovnosť zaobchádzania medzi zdanite?nou osobou, ktorá použije tovar na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, a kone?ným spotrebite?om, ktorý si obstará tovar rovnakého druhu (rozsudok z 11. mája 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, bod 45 a citovaná judikatúra). Zdanenie použítí uvedených v ?lánku 5 ods. 6 prvej vete šiestej smernice má tak zabrániť prípadom nezdanenej kone?nej spotreby (rozsudok z 30. septembra 2010, EMI Group, C?581/08, EU:C:2010:559, bod 18).

60 Na tento ú?el uvedené ustanovenie považuje niektoré plnenia, za ktoré zdanite?ná osoba v skuto?nosti neprijme žiadnu reálnu protihodnotu, za dodávky tovarov za protihodnotu podliehajúce DPH (rozsudok zo 17. júla 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, bod 23).

61 Presnejšie ?lánok 5 ods. 6 šiestej smernice považuje použitie tovaru, ktorý je sú?as?ou majetku podniku zdanite?nej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdanite?nej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické ú?ely, za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho sú?asti bola úplne alebo čiasto?ne odpo?ítate?ná (rozsudok z 11. mája 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, bod 41 a citovaná judikatúra). Ak sa tovar použil ako dary malej hodnoty alebo vzorky na ú?ely podnikania, nepovažuje sa podľa tohto ustanovenia

za dodávku tovaru za protihodnotu.

62 Treba tiež uviesť, že z odpovedí na prvú a druhú otázku vyplýva, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že za okolností, o aké ide vo veci samej, môžu práce spočívajúce v rozšírení komunálnej cesty založiť právo na odpodatie dane a byť kvalifikované ako bezodplatný prevod, takže sú splnené niektoré z podmienok na uplatnenie článku 5 ods. 6 tejto smernice.

63 Navyše práce spočívajúce v rozšírení tejto cesty nepredstavujú v zmysle tohto ustanovenia dary malej hodnoty alebo vzorky.

64 Napokon vzhľadom na to, že práce boli dodané dotknutej obci, je nesporné, že nenastal prípad, keď je tovar spotrebovaný na súkromné účely alebo pre potrebu zamestnancov podniku, rovnako ako nenastal prípad, keď sa tovar použil na iné ako podnikateľské účely, keďže tieto práce boli vykonané pre potreby žalobkyne vo veci samej. Táto posledná okolnosť však nebráni uplatneniu článku 5 ods. 6 šiestej smernice. Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž zo samotného znenia článku 5 ods. 6 prvej vety šiestej smernice vyplýva, že ak zdaniteľná osoba poskytne bezplatne tovar, ktorý je súčasťou jej obchodného imania, považuje sa podľa tohto ustanovenia takéto použitie tovaru za dodanie za protihodnotu, a teda za predmet DPH, pokiaľ bola DPH vybraná na vstupe z dotknutého tovaru odpodateľná, pričom nie je v zásade rozhodujúce, či k tomuto poskytnutiu došlo pre potrebu podniku (rozsudok z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, bod 22).

65 Taktiež okolnosť uvedená vnútroštátnym súdom, že predmetná komunálna cesta nie je využívaná obcou na súkromné účely, ale je naopak bezodplatne sprístupnená verejnosti, v zásade nebráni uplatneniu článku 5 ods. 6 šiestej smernice. Použitie tovaru na takýto účel v zmysle tohto ustanovenia sa totiž v každom prípade vzťahuje na použitie zo strany zdaniteľnej osoby, v prejednávanej veci žalobkyne vo veci samej, a nie zo strany tretej osoby, teda dotknutej obce. Práce spočívajúce v rozšírení tejto cesty boli pritom vykonané na účely uspokojenia potrieb žalobkyne vo veci samej a výsledok týchto prác, t. j. cesta upravená tak, aby odolala premávke ťažkých nákladných vozidiel vyvolanej prevádzkou vápencového lomu, je používaný predovšetkým na jej potreby.

66 Vzhľadom na to, že skutočnosť, že dodanie prác dotknutej obci spočívajúcich v rozšírení predmetnej komunálnej cesty a vykonaných bezodplatne žalobkyňou vo veci samej nepodlieha DPH, nemôže viesť k nezdanenej konečnej spotrebe ani k porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania, nepredstavujú takéto práce plnenia, ktoré musia byť považované za dodávku tovarov za protihodnotu v zmysle článku 5 ods. 6 šiestej smernice.

67 Aj keď je totiž predmetná komunálna cesta sprístupnená verejnosti, treba zohľadniť skutočné konečné využitie tejto cesty. Z odpovede na prvú otázku pritom vyplýva, s výhradou overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, že na jednej strane z prác spočívajúcich v rozšírení tejto cesty má prospech žalobkyňa vo veci samej a tieto práce majú priamu a bezprostrednú súvislosť s jej celkovou hospodárskou činnosťou, v rámci ktorej dochádza k zdaniteľným plneniam, a na druhej strane náklady na plnenia získané na vstupe v súvislosti s prácami spočívajúcimi v rozšírení uvedenej cesty sú súčasťou nákladov na plnenia uskutočnené na výstupe žalobkyňou vo veci samej.

68 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 5 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že práce vykonané v prospech obce spočívajúce v rozšírení komunálnej cesty, ktorá je sprístupnená verejnosti, ale ktorú používa v rámci svojej hospodárskej činnosti zdaniteľná osoba, ktorá tieto práce bezodplatne vykonala, ako aj verejnosť, nepredstavujú plnenie, ktoré treba považovať za dodávku tovaru za protihodnotu v

zmysle tohto ustanovenia.

O trovách

69 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

- 1. Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má právo na odpísanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe za práce spočívajúce v rozšírení komunálnej cesty vykonané v prospech obce, ak je táto cesta využívaná tak touto zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti, ako aj verejnosťou, pokiaľ tieto práce spočívajúce v rozšírení cesty nešli nad rámec toho, čo bolo nevyhnutné na to, aby uvedená zdaniteľná osoba mohla vykonávať svoju hospodársku činnosť, a pokiaľ sú náklady na tieto práce zahrnuté v cene plnení uskutočnených na výstupe touto istou zdaniteľnou osobou.**
- 2. Šiesta smernica 77/388, najmä jej článok 2 ods. 1, sa má vykladať v tom zmysle, že povolenie na prevádzkovanie kameňolomu udelené jednostranne správnym orgánom členského štátu nepredstavuje protihodnotu získanú zdaniteľnou osobou, ktorá bez peňažnej protihodnoty vykonala práce spočívajúce v rozšírení komunálnej cesty patriacej obci, takže tieto práce nepredstavujú plnenia za protihodnotu v zmysle tejto smernice.**
- 3. Článok 5 ods. 6 šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že práce vykonané v prospech obce spočívajúce v rozšírení komunálnej cesty, ktorá je sprístupnená verejnosti, ale ktorú používa v rámci svojej hospodárskej činnosti zdaniteľná osoba, ktorá tieto práce bezodplatne vykonala, ako aj verejnosť, nepredstavujú plnenie, ktoré treba považovať za dodávku tovaru za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.**

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.