

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 odpotu 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 odpotitelná, 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 odpotitelná;
- 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 jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotíst 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 dárek;
3. jakékoli jiné bezplatné poskytnutí zboží s výjimkou dárek malé hodnoty a vzorků pro potřeby podniku.

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

9 Ustanovení § 15 UStG, nadepsané „Odpodet daně“, zní takto:

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

1. plnění osvobozená od daně;

[...]"

Spor v povodním řízení a předložné otázky

10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, žalobkyně v povodním 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 dotčená 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 třetími nákladními vozidly společnosti A GmbH, jakož i jinými vozidly.

13 V rámci přiznání k DPH za rok 2006 žalobkyně v prvodním řízení nezohlednila výdaje společnosti A GmbH na práce spočívající ve výstavbě dotčené obecní komunikace, avšak odpoutla 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 prvodním řízení dotčené 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 prvodním řízení bylo vydáno zamítavé rozhodnutí, Hessisches Finanzgericht (Hesenský finanční soud, Německo) částečně vyhověl žalobě podané žalobkyní v prvodním 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 tato plnění výhradně a přímo k bezplatnému použití ve smyslu § 3 odst. 1b UStG, právo na odpout DPH z těchto plnění.

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

18 Pokud jde o první předběžnou otázku, předkládající soud totiž uvádí, že by se žalobkyně v prvodním 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 předběžnou otázku, předkládající soud zdůrazňuje, že se týkají určení, zda by v případě, že by žalobkyně v prvodním řízení mohla provést odpout DPH zaplacené na vstupu, mohl být nárok na odpout započten vzhledem k 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

položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Náleží za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v povodním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pověření obce práce na obecní komunikaci, této osobě povinné k dani, která za účelem výstavby komunikace převedené na obec odebírala plnění od jiných osob povinných k dani, podle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice [...] za tato plnění nárok na odpot DPH na vstupu?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Jedná se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v povodním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pověření obce práce na obecní komunikaci, o dodání zboží za protiplnění, při kterém je protiplněním za dodání komunikace povolení k provozu lomu?

3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku: Považuje se za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v povodním řízení, kdy osoba povinná k dani provádí z pověření obce práce na obecní komunikaci, bezplatné převedení veřejně přístupné komunikace na obec podle čl. 5 odst. 6 [šesté směrnice] za bezplatné dodání zboží, aťkoli tento převod slouží podnikatelským účelům, aby se zabránilo nezdaněné konečné spotřebě obce?“

K předběžným otázkám

K první otázce

21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpot DPH odvedené na vstupu z prací spočívajících ve výstavbě obecní komunikace provedených ve prospěch obce.

22 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, zrušila šestou směrnicí, aniž přinesla ve srovnání s ní obsahové změny. Vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení šesté směrnice mají v podstatě totožný obsah jako ustanovení směrnice 2006/112, je proto judikatura Soudního dvora, která se týká poslední uvedené směrnice, použitelná i na šestou směrnicí (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 14).

23 Pokud jde o nárok na odpot stanovený v čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, tento nárok je nedílnou součástí systému DPH a v zásadě ho nelze omezit. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná 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 odpotu je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě 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 článku 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice plyne, že použije-li osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odejíst od daně 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. září 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. září 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. října 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?nění 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?něným 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. září 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?ní 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 okolnostmi, že tato obecní komunikace je bezplatně přístupná veřejnosti.

36 Je totiž pravda, že podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud jsou zboží nebo služby pořízené 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 odpotu na vstupu. V těchto dvou případech je totiž přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji vynaloženými na vstupu a následně uskutečnou 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 každopádně 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 odpot, 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 odpot 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 odpot 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 § 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má

nárok na odpot DPH odvedené na vstupu za práce spoívající ve výstavb? obecní komunikace provedené ve prosp?ch obce, pokud je tato komunikace využívána jak touto osobou povinnou k dani v rámci její hospodá?ské ?innosti, tak ve?ejností, a to v rozsahu, v n?mž tyto práce spoívající ve výstavb? komunikace nep?ekro?ily rámec toho, co bylo nezbytné k tomu, aby uvedená osoba povinná k dani mohla vykonávat svou hospodá?skou ?innost, a v rozsahu, v n?mž jsou náklady na tyto práce zahrnuty v cen? pln?ní uskute?n?ných na výstupu toutéž osobou povinnou k dani.

K druhé otázce

40 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda v p?ípad? kladné odpov?di na první otázku musí být šestá sm?rnice vykládána v tom smyslu, že povolení k provozu lomu ud?lené jednostrann? správním orgánem ?lenského státu p?edstavuje protipln?ní získané osobou povinnou k dani, která bez pen?žitého protipln?ní provedla práce spoívající ve výstavb? obecní komunikace, takže tyto práce p?edstavují pln?ní za protipln?ní ve smyslu této sm?rnice.

41 P?edkládající soud uvedl, že z hlediska unijního práva není jisté, zda žalobkyn? v p?vodním ?ízení uskute?nila ve prosp?ch doty?né obce dodání za protipln?ní. Má však rovn?ž pochybnosti o možnosti kvalifikovat práce spoívající ve výstavb? dot?ené obecní komunikace jako bezplatné dodání. V této souvislosti uvádí, že povolení k provozu vápencového lomu vydané orgánem obvodní správy by mohlo p?edstavovat protipln?ní za tyto práce, takže by uvedené práce m?ly být kvalifikovány jako pln?ní za protipln?ní, ?ímž by vznikl nárok na odpot, ale rovn?ž povinnost odvést DPH z prací spoívajících ve výstavb? uvedené obecní komunikace.

42 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že podle ?l. 2 odst. 1 šesté sm?rnice je p?edm?tem DPH dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?n?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

43 Z judikatury Soudního dvora rovn?ž vyplývá, že kvalifikace pln?ní jako pln?ní za protipln?ní v oblasti DPH p?edpokládá pouze existenci p?ímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služby a protipln?ním skute?n? obdrženým osobou povinnou k dani. Taková p?ímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a p?íjemcem právní vztah, v rámci n?hož jsou vzájemn? poskytnuta pln?ní, p?í?emž odm?na obdržená poskytovatelem p?edstavuje skute?nou protihodnotu za službu poskytnutou p?íjemci (rozsudek ze dne 3. ?ervence 2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, bod 69 a citovaná judikatura).

44 Soudní dv?r rovn?ž rozhodl, že protipln?ní za dodání zboží m?že spoívat v poskytnutí služby a tvořit jeho základ dan? ve smyslu ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice, avšak za podmínky, že existuje p?ímá souvislost mezi dodáním zboží a poskytnutím služby, a m?že-li být hodnota posledn? uvedeného vyjád?ena v pen?zích. Totéž platí i v p?ípad?, kdy je poskytnutí služeb ?in?no vým?nou za jiné poskytnutí služeb, jsou-li spln?ny tytéž podmínky (rozsudek ze dne 26. září 2013, Serebrjannaj vek, C?283/12, EU:C:2013:599, bod 38 a citovaná judikatura).

45 Kone?n? z judikatury Soudního dvora vyplývá, že sm?nné smlouvy, u nichž má protipln?ní z podstaty v?ci povahu pln?ní v naturáliích, a pln?ní, u nichž má protipln?ní pen?žní formu, p?edstavují z hospodá?ského a obchodního hlediska dv? 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 míst? je nutno konstatovat, že mezi doty?nou obcí a žalobkyní v p?vodním ?ízení existuje právní vztah. V této souvislosti se v dohod? o zprovozn?ní dot?ené obecní komunikace na jedné stran? tato obec zavázala k vyprojektování a uskute?n?ní výstavby této komunikace a k tomu, že vystav?nou komunikaci bez omezení poskytne žalobkyni v p?vodním ?ízení pro p?ípad p?ípadného rozší?ení vápencového lomu, a žalobkyn? v p?vodním ?ízení 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 UStG 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. července 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, stejn? jako nenastal p?ípad, kdy je zboží použito k jiným ú?el?m než pro ú?ely podnikání, jelikož tyto práce byly provedeny pro pot?eby žalobkyn? v p?vodním ?ízení. Posledn? uvedená okolnost však nebrání použití ?l. 5 odst. 6 šesté sm?rnice. Podle judikatury Soudního dvora totiž ze samotného zn?ní ?l. 5 odst. 6 první v?ty šesté sm?rnice vyplývá, že poskytne-li bezplatn? osoba povinná k dani zboží, které tvoří sou?ást jejího obchodního jm?ní, považuje se dle tohoto ustanovení takové použití zboží za dodání za protipln?ní, a tudíž za p?edm?t DPH, pokud byla DPH vybrána na vstupu z doty?ného zboží odpo?itatelná, aniž je v zásad? rozhodující, zda k tomuto poskytnutí došlo pro pot?ebu podniku (rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C?48/97, EU:C:1999:203, bod 22).

65 Stejn? tak okolnost uvedená p?edkládajícím soudem, že dot?ená obecní komunikace není doty?nou obcí využívána pro soukromé ú?ely, ale je naopak bezplatn? p?ístupná ve?ejnosti, v zásad? nebrání použití ?l. 5 odst. 6 šesté sm?rnice. Použití zboží k takovým ú?el?m ve smyslu tohoto ustanovení se totiž každopádn? vztahuje na použití ze strany osoby povinné k dani – v pojednáváné v?ci žalobkyn? v p?vodním ?ízení – a nikoli ze strany t?etí osoby, tedy doty?né obce. Práce spo?ívající ve výstavb? této komunikace byly p?itom provedeny za ú?elem uspokojení pot?eb žalobkyn? v p?vodním ?ízení a výsledek t?chto prací – tedy komunikace uzp?sobená tak, aby odolala provozu t?žkých nákladních vozidel vyvolanému provozem vápencového lomu – je používán p?edevším pro její pot?eby.

66 Nicmén? vzhledem k tomu, že skute?nost, že dodání prací doty?né obci spo?ívajících ve výstavb? dot?ené obecní komunikace a provedených bezplatn? žalobkyní v p?vodním ?ízení není podrobena DPH, nem?že vést k nezdan?né kone?né spot?eb? ani k porušení zásady rovného zacházení, nep?edstavují takové práce pln?ní, které musí být považováno za dodání zboží za protipln?ní ve smyslu ?l. 5 odst. 6 šesté sm?rnice.

67 I když je totiž dot?ená obecní komunikace p?ístupná ve?ejnosti, je t?eba zohlednit skute?né kone?né využití této komunikace. Z odpov?di na první otázku p?itom vyplývá – s výhradou ov?vení, jež p?ísluší provést p?edkládajícímu soudu – že na jedné stran? z prací spo?ívajících ve výstavb? této komunikace má prosp?ch žalobkyn? v p?vodním ?ízení a tyto práce mají p?ímou a bezprost?ední souvislost s její celkovou hospodá?skou ?inností, v jejímž rámci dochází ke zdanitelným pln?ním, a na druhé stran? náklady na pln?ní obdržená na vstupu v souvislosti s pracemi spo?ívajícími ve výstavb? uvedené komunikace jsou sou?ástí náklad? na pln?ní uskute?ná na výstupu žalobkyní v p?vodním ?ízení.

68 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na t?etí otázku odpov?d?t tak, že ?l. 5 odst. 6 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že práce provedené ve prosp?ch obce spo?ívající ve výstavb? obecní komunikace, která je ve?ejn? p?ístupná, ale kterou používá v rámci své hospodá?ské ?innosti osoba povinná k dani, jež tyto práce bezplatn? provedla, jakož i ve?ejnost, nep?edstavují pln?ní, které je t?eba považovat za dodání zboží za protipln?ní ve smyslu tohoto ustanovení.

K náklad?m ?ízení

69 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajcímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpo?et dan? z p?ídané 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.