

62016CC0132

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 6. dubna 2017 (1)

Věc C-132/16

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia

proti

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud Bulharské republiky)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Právní úprava v oblasti DPH – Odpověď daně – Bezúplatné služby ve prospěch komunální infrastruktury – Souvislost s ekonomickou činností osoby povinné k dani – Vztah k ekonomické činnosti, nebo vztah příčiny a následku – Zaúčtování nákladů jako režijní náklady“

I. Úvod

1.

Jak úzká nebo široká musí být z hlediska daně z přidané hodnoty souvislost mezi náklady zatíženými DPH, jež nese podnik za účelem dosažení příjmu, a jeho zdanitelnými plněními, aby byl možný odpověď daně? Postačuje k tomu, aby byly náklady pro podnik účelné nebo nezbytné? Postačuje pouhé způsobení vzniku nákladů avizovanými příjmy, nebo je nutno, aby bylo možné náklady k příjmu podniku podléhající DPH přímo a bezprostředně přičadit?

2.

Postačuje například k tomu, aby podnik obdržel stavební povolení pro stavbu budov, které mají být v budoucnu předmětem pronájmu podléhajícímu DPH, že tento podnik nechá provést sanaci komunální infrastruktury odpadních vod? Nebo je nutno, aby náklady na sanaci bylo možno přímo a bezprostředně přičadit k určitému plnění podniku? V posledně uvedeném případě závisí odpověď daně podniku týkající se sanačních nákladů na posouzení plnění obci. Tento podnik totiž provádí sanaci přímo a bezprostředně pro obec v rámci její funkce subjektu nakládajícího s odpadními vodami.

3.

Tímto zásadními otázkami se musí Soudní dvůr zabývat v probíhající věci o rozhodnutí o předběžné otázce. V rámci odpovědi je nutno také zohlednit novější rozsudek Soudního dvora ve věci Sveda (2). Tento rozsudek vyvolal v členských státech nejistotu ohledně rozsahu odpovědi daně. Soudní dvůr má v projednávané věci příležitost upřesnit vyjádření obsažená v tomto rozsudku.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4.

Unijní právní rámec případu tvoří směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (3) (dále jen „směrnice o DPH“). V článku 26 odst. 1 písm. b) této směrnice se stanoví:

„1.

Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

a)

[...]

b)

bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zúčteno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.“

5.

Článek 168 směrnice o DPH se týká odpůstu daně:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpůst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

?)

DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; [...]"

6.

Článek 176 druhý pododstavec směrnice o DPH obsahuje přechodnou právní úpravu:

„Do vstupu ustanovení uvedených v prvním pododstavci v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech k 1. lednu 1979, nebo jde-li o členské státy, které přistouply ke Společenství po tomto dni, ke dni svého přistoupení.“

B. Vnitrostátní právní předpisy

7.

Článek 69 Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (bulharský zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „ZDDS“) stanoví:

„(1) Pokud se zboží a služby použijí pro účely zdanitelných plnění uskutečněných registrovanou osobou povinnou k dani, má tato osoba nárok odpotit tyto částky:

1.

DPH za zboží, které jí bylo nebo bude dodáno dodavatelem, nebo za služby, které jí byly nebo budou poskytnuty poskytovatelem, pokud je tato osoba zároveň osobou povinnou k dani registrovanou podle tohoto zákona.“

8.

§lánek 70 ZDDS stanoví:

„(1) Nárok na odpotet DPH zaplacené na vstupu i přes splnění podmínek stanovených v §látku 69 nebo §látku 74 nevzniká, pokud: [...]

2.

je zboží, které má být dodáno, nebo služby, které mají být poskytnuty, bezúplatnými plněními, nebo se použijí k jinému účelu, než je podnikání osoby povinné k dani; [...]

III. Spor v původním řízení

9.

Společnost „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (dále jen „Iberdrola“) je vlastníkem pozemků, na nichž má být postaveno rekreační středisko. Toto středisko má být předmětem pronájmu podléhajícího DPH. Aby mohlo být napojeno na žerpací stanici odpadních vod, bylo nutno tuto žerpací stanici důkladně sanovat. Bez rekonstrukce nebylo možno přijmout odpadní vodu z plánovaných nemovitostí společnosti Iberdrola. Společnost Iberdrola a obec uzavřely smlouvu, v níž se společnost Iberdrola zavázala, že na vlastní náklady provede rekonstrukci komunální infrastruktury odpadních vod. Tato sanace byla následně provedena stavebním podnikem na základě zakázky zadané společností Iberdrola.

10.

Po provedení rekonstrukce obecní žerpací stanice odpadních vod byly postaveny nemovitosti rekreačního střediska, které mohly být k této žerpací stanici připojeny. Společnost Iberdrola provedla ohledně vzniklých nákladů odpotet daně. Vnitrostátní orgán však tento odpotet zamítl na základě §l. 70 odst. 1 bodu 2 ZDDS. Proti tomuto rozhodnutí se společnost Iberdrola obrátila na správní soud.

11.

Správní soud měl za to, že společnost Iberdrola poskytla obci prostřednictvím rekonstrukce žerpací stanice bezúplatnou službu. Ta však byla ku prospěchu ekonomické činnosti společnosti Iberdrola (pronájem rekreačního střediska). Teprve po provedení rekonstrukce obecní žerpací stanice totiž mohlo být rekreační středisko užíváno v souladu se svým určením.

12.

Správní soud vycházel z toho, že pro odpotet daně z faktury vystavené stavebním podnikem je nutné, aby výdaje vykázané na této faktuře byly zahrnuty do obecných nákladů společnosti Iberdrola a byly součástí ceny plnění této společnosti. Z odborného posudku, jehož vypracování

soud zadal, vyplynulo, že výdaje byly v účetnictví vykázány jako výdaje na realizaci projektu rekreačního stadiónu. Bylo zjištěno, že tyto výdaje jsou zahrnuty v nákladech na stavební práce v rámci projektu staveb, které byly postaveny na pozemcích patřících společnosti Iberdrola, a tyto náklady jsou spojeny s ekonomickou činností této společnosti.

13.

Správní soud tudíž zrušil rozhodnutí o dodatečném vymáhání daní a rozhodnutí o změně dodatečného vymáhání daní. Proti tomuto zrušení bylo u Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud Bulharské republiky) zahájeno kasační řízení. Tento soud se rozhodl přerušit řízení a zahájit řízení o předběžné otázce.

IV. Řízení před Soudním dvorem

14.

Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud Bulharské republiky), který se zabývá tímto právním sporem, položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Brání čl. 26 odst. 1 písm. b), čl. 168 písm. a) a článek 176 směrnice 2006/112 takovému ustanovení vnitrostátního práva, jako je čl. 70 odst. 1 bod 2 ZDDS, který omezuje nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu za poskytnutí služeb výstavby nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, které byly poskytnuty ve prospěch jak příjemce plnění, tak třetí osoby, a to pouze z důvodu, že třetí osoba získala výsledek těchto služeb bezúplatně, aniž by byla zohledněna skutečnost, že služby jsou používány v rámci ekonomické činnosti příjemce povinného k dani?

2)

Brání čl. 26 odst. 1 písm. b), čl. 168 písm. a) a článek 176 směrnice 2006/112 daňové praxi spočívající v odepření uznání nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu za poskytnutí služeb, když náklady odpovídající těmto službám byly zaúčtovány do obecných nákladů osoby povinné k dani, a to z důvodu, že byly vynaloženy na výstavbu nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je jiná osoba, aniž by byla zohledněna skutečnost, že tato nemovitost bude rovněž používána příjemcem stavebních služeb v rámci jeho ekonomické činnosti?“

15.

K těmto otázkám předložily v rámci řízení před Soudním dvorem písemné vyjádření společnost Iberdrola, Bulharská republika a Evropská komise. Vedle těchto účastníků řízení se jednání konaného dne 24. listopadu 2016 zúčastnila také bulharská daňová správa.

V. Právní posouzení

A. K použitelnosti článku 176 směrnice o DPH, které je ustanovením o „statu quo“

16.

Nejprve je nutno vyjasnit, zda je v d?sledku možnosti zachovat výjimky z práva na odpo?et dan?, kterou stanoví ?l. 176 odst. 2 sm?rnice o DPH, již samo o sob? vylou?eno, že by ?lánkem 70 ZDDS byla porušena sm?rnice o DPH. Toto ustanovení již totiž bylo v okamžiku p?istoupení vydáno (4).

17.

Cílem ustanovení o „statu quo“ stanoveného v ?l. 176 odst. 2 sm?rnice o DPH však není umožnit novému ?lenskému státu zm?nit své vnitrostátní právní p?edpisy p?i p?ležitosti vstupu do Evropské unie ve smyslu, který by odchýlil tyto právní p?edpisy od cíl? této sm?rnice. Zm?na v tomto sm?ru by totiž byla v rozporu se samotným smyslem tohoto ustanovení (5). Ve v?ci v p?vodním ?ízení tedy p?ísluší pouze p?edkládajícímu soudu, který má jako jediný pravomoc vykládat vnitrostátní právo, posoudit, zda bylo p?ijetím ?lánku 70 ZDDS zachováno dosavadní omezení, nebo zda jím došlo ke zm?n? právního stavu (6). Vzhledem k tomu, že k první možnosti nejsou na základ? vylí?eného skutkového stavu dány žádné indicie, má se v dalším výkladu za to, že ?l. 176 odst. 2 sm?rnice o DPH není v projednávané v?ci relevantní.

B. K p?edb?žným otázkám

18.

Ob? otázky p?edkládajícího soudu se v zásad? týkají stejné problematiky. Jedná se o to, zda sm?rnice o DPH p?iznává právo na odpo?et dan? i v p?ípad?, že pln?ní na vstupu (v projednávané v?ci sanace) má sice souvislost s pln?ním na výstupu podléhajícím dani (v projednávané v?ci pronájmem), avšak je poskytnuto p?ímo, ale bezúplatn?, t?etí osob? (v projednávané v?ci obci). Tato otázka vyvstává zejména v p?ípad?, kdy obec využije pln?ní pro vlastní ú?ely z titulu funkce subjektu nakládajícího s komunálními odpadními vodami.

19.

Svou první otázkou se chce soud dozv?d?t, zda sm?rnice o DPH v tomto sm?ru brání vnitrostátnímu právu. P?edm?tem druhé otázky je, zda sm?rnice o DPH v tomto sm?ru brání da?ové praxi, p?í?emž do úvahy má vstupovat také zp?sob „zaú?tování“. Obsahov? však ob? otázky souvisejí tak úzce, že na n? lze odpov?d?t spole?n?.

20.

Níže se budu nejprve zabývat relevantností konkrétního zp?sobu „zaú?tování“ (k tomu viz pod bodem 1) a následn? posoudím podmínky pro odpo?et dan? (k tomu viz pod bodem 2). Bude p?itom nejprve up?ednostn?no p?ímé p?íazení pln?ní na vstupu k pln?ní na výstupu p?ed širokým vztahem p?í?iny a následku [k tomu viz pod bodem 2 písm. a) a b)]. Tato p?ednost je již zakotvena v judikatu?e Soudního dvora [k tomu viz pod bodem 2 písm. c)]. Rozsudek Sveda (7) tomu p?i bližším zkoumání [k tomu viz pod bodem 2 písm. d)] nebrání. Záv?rem se budu v?novat vzájemné souvislosti zdan?ní bezúplatn? poskytnutých služeb (?lánek 26 sm?rnice o DPH) a odpo?tu dan? (?lánek 168 sm?rnice o DPH) [k tomu viz pod bodem 2 písm. e)].

1. Nerozhodnost zp?sobu zaú?tování

21.

Nejprve je nutno poukázat na to, že právní předpisy o DPH již z podstaty systému nemohou – na rozdíl od toho, co tvrdila společnost Iberdrola na jednání a Komise ve svém písemném vyjádření – záviset na způsobu konkrétního zaúčtování osobou povinnou k dani.

22.

Unijní právní úprava v oblasti DPH nepodrobuje dani majetkové změny (tj. zvyšování hodnoty), nýbrž vychází pouze z změn, což ji odlišuje od tradičního práva v oblasti výnosových daní. Vyplývá to ze znění článků 2 („plnění“), 9 („ekonomická změna“), 13 („uskutečnění změn“) a 168 („zboží [...] použito“) směrnice o DPH. To znamená, že v celé právní úpravě v oblasti DPH neexistuje povinnost vytvářet seznamy majetku (rozvahu). Dluh na DPH se nevypočítává z porovnání různých majetku v rozdílném okamžiku (tzv. srovnání majetku podniku), ale z nákladů této osoby na dodání či službu.

23.

Pokud však porovnání majetku není v právní úpravě v oblasti DPH relevantní, nemůže mít způsob zaúčtování obchodu žádný dopad na existenci nároku vycházejícího z právní úpravy v oblasti DPH (v projednávané věci nároku na odpot daní). Kromě toho by souvislost s individuálním zaúčtováním vedla k tomu, že posouzení z hlediska právní úpravy v oblasti DPH by de facto záviselo na libovůli osoby povinné k dani. To nemůže být správný přístup. Ustanovení článku 167 a násl. směrnice o DPH tudíž také žádným způsobem nezávisí na rozvahovém nakládání osobou povinnou k dani. Především formality pro odpot daní obsažené v článku 178 směrnice o DPH neodkazují na právo v oblasti účtnictví. Otázka, jež má být zodpovězena v projednávané věci, tak nezávisí na způsobu, jakým osoba povinná k dani provede zaúčtování podle příslušného vnitrostátního práva v oblasti účtnictví.

24.

Právě výklad Soudního dvora k článku 26 směrnice o DPH kromě toho ukazuje, že musí existovat možnost nákladů pro účely podniku, které (zejména z účetního hlediska) představují obecné náklady osoby povinné k dani, avšak přesto nezakládají nárok na odpot daní. Jedná se přitom o náklady na tzv. ne hospodářské účely, jež zároveň nejsou jinými účely než účely podnikání (8) (k tomu viz podrobně bod 48 a násl.).

2. Předpoklady pro odpot daní

25.

Na rozdíl od tvrzení společnosti Iberdrola a Komise nepostačuje pouhý vztah příčiny a následku mezi plněním na vstupu a hospodářským plněním na výstupu k odpotu daní podle článku 168 směrnice o DPH. Platí to v každém případě tehdy, pokud lze plnění na vstupu přímým způsobem přičíst k plnění na výstupu, které je od daní osvobozeno nebo dani nepodléhá. V takovém případě má ekonomické přiznání přednost před ekonomickým vztahem příčiny a následku. Opačný názor společnosti Iberdrola a Komise vychází z nepřipustného propletení právní úpravy v oblasti výnosových daní a právní úpravy v oblasti DPH.

a) Znění článku 168 směrnice o DPH

26.

Přednost takového přiznání před pouhým vztahem příčiny a následku vyplývá již ze znění článku 168 směrnice o DPH. V tomto ustanovení se uvádí, že osoba povinná k dani má nárok na

odpočet daní, „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani“. Směrnice o DPH nehovoří o tom, že u plnění na vstupu musí mít na základě jednání podniku dán vztah příčiny a následku. Nezbytné je spíše konkrétní použití ze strany podniku.

27.

Tím se právní úprava v oblasti DPH liší mimo jiné od právní úpravy členských států v oblasti výnosových daní. Pro odpočet nákladů od vyměňovacího základu pro účely zdanění (tzv. provozní daňový odpočet) může být v rámci právní úpravy v oblasti výnosových daní, která podrobuje dani příjmy při zvýšení hodnoty, v zásadě uplatněna zásada vztahu příčiny a následku, aby tak bylo dosaženo rovnoměrného zdanění podle konkrétní finanční výkonnosti. V tomto případě může již být pouhá příčinná souvislost mezi náklady a dosažením příjmu dostačující.

28.

V rámci právní úpravy v oblasti DPH však jde o správné zdanění spotřebitele. Pojem „použití“ je tudíž – na rozdíl od chápání Komise – užší než pojem vztahu příčiny a následku. Výklad Komise by proto vedl k nezdaněné konečné spotřebě. To je v rozporu s koncepcí DPH jakožto všeobecné spotřební daní, která zahrnuje v zásadě veškeré zboží a služby.

29.

Riziko nezdaněné konečné spotřeby se ukazuje například tehdy, pokud by se jako podmínka pro stavební povolení pro výstavbu dalších bytových domů v obci stanovila rekonstrukce obecních hřišť. Příjemcem a „uživatel“ rekonstrukčních prací by zde byla obec v rámci své činnosti veřejné moci. Nárok investora na odpočet daní na základě ryzího vztahu příčiny a následku by snížil příjem z DPH a příjemcem (v tomto příkladu obci) by protisystémově umožnil nezdaněnou konečnou spotřebu. Tak by tomu totiž nebylo, pokud by obec rekonstrukci sama zadala.

b) Smysl a účel odpočtu daní

30.

Kromě toho plní odpočet daní v rámci právní úpravy v oblasti DPH ještě jinou funkci než odpočet provozních nákladů v rámci právní úpravy v oblasti výnosových daní. Odpočtem daní je zde zdaněním ve všech fázích zabráněno vícenásobnému zdanění (kumulaci daní). Odpočtem daní je zajištěno, že DPH nese pouze konečný spotřebitel (9) a osoba povinná k dani (podnik) jí není zatížena (zásada neutrality). Osoba povinná k dani přitom ve všech fázích jedná pouze jako výrobce daní na účet státu (10).

31.

Aby osoba povinná k dani mohla plnit svou roli výrobce daní, musí být v zásadě (11) dosahováno zdanitelných plnění. Vyplývá to mimo jiné z článku 168 směrnice o DPH („pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani“). Je tudíž rozhodné, zda plnění na vstupu vyústí v plnění spotřebiteli, které podléhá dani, je osvobozeno od daní nebo dani nepodléhá. Odpočet daní je tedy spojen s vybráním daní na výstupu na následujícím stupni (12). Tato souvislost však nemůže být dána nějakou obecnou úvahou o vztahu příčiny a následku, nýbrž musí vyplývat z přezkoumání plnění na vstupu k určitému plnění na výstupu. Tato nutná souvislost však chybí, pokud jsou plnění na vstupu přímo použita k plněním osvobozeným od daní nebo k plněním nepodléhajícím dani.

c) Judikatura Soudního dvora týkající se souvislosti mezi plněním na vstupu a plněním podnikatele na výstupu

32.

Vstupní plnění se tudíž podle ustálené judikatury (13) pro účely zdaněných plnění uplatní pouze tehdy, pokud mezi použitím a ekonomickou činností osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost.

33.

Kritérium vycházející z použití zboží nebo služby pro účely plnění spadajících do ekonomické činnosti podniku se podle novější judikatury Soudního dvora liší dokonce podle toho, zda se jedná o poskytnutí služby nebo investičního majetku (14).

34.

Pokud jde o plnění, které stejně jako rekonstrukce cizí stavby spočívá v poskytnutí služby, je k tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osob povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (15).

35.

Soudní dvůr ovšem stanoví výjimku z této situace. Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daní rovněž v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, pokud náklady na dotčené služby jsou součástí režijních výdajů posledně uvedené a jsou jako takové složkou ceny zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady pak mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (16).

36.

Základem této judikatury je situace, kdy osoba povinná k dani působí jako „spotřebitel“ plnění, jehož náklady nese. Úleva na DPH tak musí být vzhledem k neexistenci jiných kritérií vypočítána podle celkové ekonomické činnosti této osoby. Pokud však existuje přímá souvislost s konkrétním plněním na výstupu, je odkaz na toto plnění na výstupu přesnější metodou určení nároku na odpočet daní. Přesnější metoda má přednost před paušálním posouzením celkového plnění.

37.

V případě existence přímé a bezprostřední souvislosti s plněním na výstupu, jež vzhledem k chybějící ekonomické činnosti nespadá do oblasti působnosti daní, tudíž není dán nárok na odpočet daní. Soudní dvůr to opakovaně konstatoval (17). Platí to také tehdy, pokud podnikatel přijme plnění s cílem nepřímo posílit svou celkovou ekonomickou činnost opravující k odpočtu daní. Konečný účel, který osoba povinná k dani sleduje, je totiž nerozhodný (18). Samotná ekonomická motivace osoby povinné k dani tak nemůže být dostačující.

38.

Soudní dvůr potud vyjasnil, že pouhá skutečnost, že služba představuje „nezbytnou podmínku“ pro ekonomickou činnost osoby povinné k dani, nevylučuje, aby byla služba poskytována pro

soukromé úřely třetí osoby. Samotná „nepřímá souvislost“ nemůže vést k tomu, aby bylo bezúplatné plnění považováno za plnění za úplatu (19), které by následně opravovalo k odpot daní.

39.

Judikatura Soudního dvora tak potvrzuje, že pouhá přímá souvislost mezi plněním osoby povinné k dani na výstupu a plněním na vstupu nemůže sama o sobě stačit k přiznání nároku na odpot daní.

40.

V projednávané věci tudíž – na rozdíl od názoru Komise – nemůže být rozhodující, zda sanace komunální infrastruktury byla podmínkou realizace stavebního záměru. Ani úřel (tj. motivace), který je na pozadí této sanace cizí infrastruktury, není relevantní.

41.

Rozhodující naopak je, kdo plnění na vstupu skutečně používá – jestli osoba povinná k dani, nebo třetí osoba – a zda jí dochází k nezdaněné konečné spotřebě. V projednávané věci používá stavební služby pro nakládání s odpadními vodami přímo pouze obec (20). Ta udržuje a provozuje již sanovanou infrastrukturu (21).

42.

Jakýkoli jiný výklad by byl v rozporu se zásadou neutrality: sanace komunální infrastruktury se zapojením investora, který má zájem o výstavbu, by nebyla zatížena DPH; sanace hrazená obcí z daňových prostředků by naproti tomu DPH podléhala. Rozhodná tudíž nemůže být motivace investora, nýbrž pouze kvalifikace plnění na výstupu, jehož adresátem je obec, z hlediska právní úpravy v oblasti DPH (k tomu viz body 48 a násl.).

d) Vymezení věci rozhodnutí Soudního dvora ve věci Sveda

43.

Tomuto závěru při bližším pohledu neodporuje ani rozsudek Sveda (22) z roku 2015. I v něm bylo vybudováno zařízení infrastruktury v podobě turistické cesty, které mělo být bezúplatně dáno k dispozici třetím osobám. Soudní dvůr v tomto případě potvrdil přímou souvislost s budoucí ekonomickou činností osoby povinné k dani (23).

44.

Oba případy však – ve shodě s bulharskou vládou a na rozdíl od názoru, který na jednání uvedla společnost Iberdrola – nejsou srovnatelné. Ve věci Sveda je sporné, zda osoba povinná k dani skutečně dává turistickou cestu k dispozici třetím osobám bezúplatně, pokud na to obdržela státní příspěvek. Posledně uvedenou otázkou se však Soudní dvůr blíže nezabýval.

45.

A kromě toho byla turistická cesta využívána samotnou osobou povinnou k dani k výkonu ekonomické činnosti spočívající v prodeji. Zapojení samostatně stojící fyzické osoby – obce – která obdrženými službami sleduje vlastní účely spočívající v zásobování vodou, totiž projednávanou věc odlišuje od věci Sveda. Strpění užívání cesty k vlastním obchodům (srovnatelné s věcí Sveda) není samostatným plněním fyzické osoby, nýbrž jen součástí prodeje podléhajících dani (24).

46.

Bezúplatná sanace infrastruktury fyzické osoby však není ve vztahu k plánovanému pronájmu podléhajícímu dani nesamostatným vedlejším plněním k plnění hlavnímu. Plnění může být považováno za nesamostatné vedlejší plnění tehdy, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (25). Nelze však mít za to, že by sanace cizích zařízení ve prospěch obce při nakládání s odpadními vodami ze strany obce pouze doplňovaly pronájem poskytovaný společností Iberdrola jejím nájemcem.

47.

V projednávané věci nepoužívá společnost Iberdrola – na rozdíl od věci Sveda – sanovanou infrastrukturu v rámci svého pronájmu. Tento pronájem je nezávislý na tom, jak obec nakládá s odpadními vodami. Existence dostatečné komunální infrastruktury je pouze předpokladem pro výstavbu rekreačního stadiónu, které bude následně používáno k pronájmu. Nelze tudíž – na rozdíl od věci Sveda – mít za to, že by chyběla přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu (přijímání sanačních prací) a plněním na výstupu (poskytnutí sanačních prací obci).

e) Souvislost s článkem 26 směrnice o DPH

48.

Je tudíž nutno setrvat u zjištění, že sanační práce jsou přímým plněním obci. Rozhodující je tak pouze to, zda toto plnění bylo poskytnuto za úplatu a podléhá dani podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, nebo zda bylo poskytnuto bezúplatně, avšak i tak je zdanitelné (a podléhá dani) podle čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Pouze tehdy by připadal v úvahu odpočet daně společností Iberdrola. Odpočet daně za náklady, které vznikají při činnostech nepodléhajících DPH, je naopak vyloučen (26).

49.

Otázku, zda se v projednávané věci skutečně jedná o bezúplatnou službu, musí rozhodnout vnitrostátní soud, což tento soud zjevně přejímá. V tomto ohledu ovšem na základě sděleného skutkového stavu vyvstávají určité pochybnosti. Pokud investorovi umožňuje realizovat stavební záměr až sanace komunálních zařízení povolená obcí na základě smlouvy, přiznává obec investorovi vydáním takového svolení určitou výhodu, která odpovídá přinejmenším výši převzatých nákladů na sanaci.

50.

Potud lze mít za to, že podnik cizí t?etí osob? z?ídkakdy n?co poskytne, pokud si od této t?etí osoby neslibuje odpovídající výhodu. V projednávané v?ci by takovou výhodou byla možnost získání stavebního povolení. P?i takovém pohledu by se jednalo o úplatné pln?ní, které sice oprav?uje k odpo?tu dan?, avšak vede také k da?ové povinnosti ohledn? úplatné sanace, a to ve stejné výši.

51.

Pokud se však skute?n? jedná o bezúplatnou službu, je nutno rozhodnout, zda taková služba podléhá dani podle ?látku 26 sm?rnice o DPH. Judikatura Soudního dvora týkající se tzv. práva volby p?i?azení (27) na jednu stranu otevírá možnosti úplného odpo?tu dan? i p?es ?áste?né použití p?edm?t? k soukromým ú?el?m. Na druhou stranu je však zaprvé sporné již to, zda se tato judikatura týká také služeb (28). Zadruhé je navíc otázkou, zda by u právnických osob v?bec p?icházelo v úvahu použití k „soukromým ú?el?m“ (29). V projednávané v?ci se v každém p?ípad? o takové použití nejedná.

52.

Vzhledem k tomu, že v projednávané v?ci nebyla bezúplatná sanace provedena k jiným ú?el?m než pro ú?ely podnikání, nevede ani ustanovení ?l. 26 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH k da?ové povinnosti. V d?sledku toho nesouvisejí náklady na sanaci p?ímo se zdan?nými pln?ními, nýbrž s nezdan?nými pln?ními (bezúplatná sanace pro obec). Proto je také odpo?et dan? vylou?en.

VI. Záv?ry

53.

Navrhuji tudíž odpov?d?t na ob? p?edb?žné otázky Varhoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud Bulharské republiky) takto:

„?lánek 26 odst. 1 písm. b), ?l. 168 písm. a) a ?lánek 176 sm?rnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že neumož?ují odpo?et dan? za služby, které byly poskytnuty p?ímo t?etí osob? pro její vlastní ú?ely, i když bylo poskytnutí t?chto služeb podnikatelsky motivováno. To platí bez ohledu na zp?sob zaú?tování, který si osoba povinná k dani zvolila na základ? vnitrostátního práva. Zmín?ná ustanovení proto v tomto sm?ru nebrání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je ?l. 70 odst. 2 bod 2 ZDDS, ani p?íslušné vnitrostátní správní praxi.“

(1) – P?vodní jazyk: n?m?ina.

(2) – Rozsudek ze dne 22. ?íjna 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712).

(3) – Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1.

(4) – Viz rozsudek ze dne 18. ?ervence 2013, AES-3C Maritza East 1 (C?124/12, EU:C:2013:488, bod 5).

(5) – Viz rozsudek ze dne 18. ?ervence 2013, AES-3C Maritza East 1 (C?124/12, EU:C:2013:488, bod 43).

(6) – V tomto smyslu viz již rozsudek ze dne 18. ?ervence 2013, AES-3C Maritza East 1 (C?124/12, EU:C:2013:488, bod 47).

(7) – Rozsudek ze dne 22. října 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

(8) – Srov. potud judikaturu Soudního dvora v rozsudcích ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 44 a 70), ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28), a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

(9) – Rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulic a Plavočin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), a usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nezveřejněné ve Sbírce rozhodnutí, EU:C:2011:825, bod 21).

(10) – Rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

(11) – Výjimky stanovílánek 169 směrnice o DPH pro zpravidla působící plnění s cílem předejít znevýhodnění vyvážejících podniků v hospodářské soutěži.

(12) – Viz výslovný rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

(13) – Srov. rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 44 a násl.), ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28), ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24), ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 27), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57).

(14) – Rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 45).

(15) – Rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 46), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57 a citovaná judikatura).

(16) – Rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 47), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37), ze dne 8. února 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 24), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58 a citovaná judikatura).

(17) – Rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 59 a citovaná judikatura).

(18) – Rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 19), ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 20), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 38), a ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 25).

(19) – Viz výslovný rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 51), srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 27).

(20) – Tím se tento případ výrazně liší od příkladu uvedeného Komisí na jednání, v němž se jednalo o podnik taxislužby, který zakoupené (cizí) vozy taxislužby vybavoval vestavnými zařízeními. Ve zmíněném případě používá podnik taxislužby vestavná zařízení. Možnost

odpořtu danř ohlednř třchto zařřzení tudřř nřleřř pouze jemu. Přř vrřcenř vozidla taxisluřby mřře zpravidla tato zařřzení opřřt vyjmout, pokud mu nenř poskytnuta nřhrada odpovřdajřř jejich hodnotř. Nic z toho vřak v projednřvanř vřci neplatř.

(21) – V Nřmecku tudřř existuje ustřlenř judikatura, podle nřř vybudovřnř veřejnř prospřřnř infrastruktury (např. ve prospřřch střtu) nevede vřslednř k oprřvnřnř investora k odpořtu danř, i kdyř tento investor mřře svřřj stavebnř zřmřřr podlřhajřř dani realizovat pouze třmto zpřřsobem. Viz potud rozsudek Bundesfinanzhof (Spolkovř řřetnř dvřřr) ze dne 13. ledna 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, ze dne 20. prosince 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, a ze dne 9. listopadu 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

(22) – Rozsudek ze dne 22. řřřjna 2015 (Cř126/14, EU:C:2015:712).

(23) – Rozsudek ze dne 22. řřřjna 2015, Sveda (Cř126/14, EU:C:2015:712, bod 35).

(24) – Z tohoto dřvodu je odpořet danř z řpravy vlastnřho parkovacřho mřsta urřenřho pro zřkaznřky nespornř mořnř, i kdyř tito zřkaznřř tito mřsto vyuřřvajř zdanlivř zdarma.

(25) – Viz rozsudky ze dne 27. zřřř 2012, Field Fisher Waterhouse (Cř392/11, EU:C:2012:597, bod 17 a citovanř judikatura), a ze dne 16. dubna 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (Cř42/14, EU:C:2015:229, bod 31).

(26) – Rozsudky ze dne 16. řnora 2012, Eon Aset Menidjmunt (Cř118/11, EU:C:2012:97, body 44 a 70), ze dne 12. řnora 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (Cř515/07, EU:C:2009:88, bod 28), a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (Cř184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

(27) – Rozsudek ze dne 11. řervence 1991, Lennartz (Cř97/90, EU:C:1991:315, bod 17), potvrzenř rozsudkem ze dne 4. řřřjna 1995, Armbrrecht (Cř291/92, EU:C:1995:304, bod 20).

(28) – V tomto panujř pochybnosti, neboř tyto sluřby nelze „přřřřřt“ řřdnřmu podniku a – na rozdřl od přředmřřř – jsou v zřsadř řhned spotřebovřny, takře dodateřnř zdanřnř rozlořenř v řase (řvřřr prostřednictvřm odpořtu danř) nenř dřvodnř.

(29) – Soudnř dvřřr potud hovořř o jinřch řřřlech nřř pro řřřely podnikřnř. Viz rozsudky ze dne 16. řnora 2012, Eon Aset Menidjmunt (Cř118/11, EU:C:2012:97, bod 74 na konci), ze dne 23. dubna 2009, Puffer (Cř460/07, EU:C:2009:254, bod 39), a ze dne 11. řervence 1991, Lennartz (Cř97/90, EU:C:1991:315, bod 26).