



## Daň z přidané hodnoty: praktické využití nejnovější judikatury Evropského soudního dvora

Ing. Petr Drahoš, daňový poradce, č. osvědčení 4179

- **Směrnice 2006/112/ES – Článek 168 a článek 26 odst. 1 písm. b) odst. 2 – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Užívání služeb třetí osobou a osobou povinnou k dani – Bezúplatné poskytnutí služby třetí osobě – Určení existence přímé a bezprostřední souvislosti s ekonomickou činností osoby povinné k dani**

Podle rozsudku Soudního dvora EU (dále též jen „SDEU“) ze dne 14. 9. 2017, ve věci C-132/16 Iberdrola, generální advokát J. Kokott, <http://eur-lex.europa.eu>.

Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato třetí osoba získá výsledek těchto služeb bezúplatně a tyto služby využívají jak tato osoba povinná k dani, tak třetí osoba v rámci své ekonomické činnosti, pokud uvedené služby nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k tomu, aby daná osoba povinná k dani mohla uskutečnit svá zdaněná plnění na výstupu a pokud jsou jejich náklady zahrnuty do ceny těchto plnění.

### Související ustanovení:

- § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“),
- § 14 odst. 4 zákona o DPH.

### Související rozhodnutí:

- C-118/11 Eon Aset Menidjunt,
- C-4/94 BLP Group.

Rozhodnutí SDEU ve věci Iberdrola se v poslední době stalo velmi citované. V některých ohledech je považováno za revoluční, otázkou však zůstává, zda tomu tak ve skutečnosti je. Společnost Iberdrola byla vlastníkem pozemků, na nichž mělo být postaveno rekreační středisko určené ke zdanitelnému pronájmu. Aby bylo možné rekreační středisko napojit na čerpací stanici odpadních vod, bylo nutno tuto čerpací stanici ve vlastnictví obce sanovat. Bez rekonstrukce čerpací stanice by nebylo možno čistit odpadní vodu z plánovaného objektu. Společnost Iberdrola a obec uzavřely smlouvu, v níž se společnost Iberdrola zavázala, že na vlastní náklady provede rekonstrukci této komunální infrastruktury. Uplatněný

nárok na odpočet daně u zmíněných nákladů se stal předmětem sporu.

Lze se domnívat, že Generální advokát zohlednil ve svých úvahách zejména rozhodnutí SDEU ve věci C-4/94 BLP Group. Bylo připomenuto, že z hlediska DPH nepostačuje pouhý ekonomický vztah příčiny a následku mezi přijatým plněním a zamýšleným zdanitelným plněním na výstupu, nýbrž že vždy je přednostně nutné přiřadit plnění na vstupu konkrétnímu plnění na výstupu. Generální advokát se domníval, že v daném případě sice má přijaté plnění souvislost s plánovaným zdanitelným pronájmem, avšak ve skutečnosti je poskytnuto přímo a bezúplatně obci. Generální advokát se tak přiklonil k závěru, že vzhledem k existenci přímé a bezprostřední souvislosti s plněním na výstupu, jež v daném případě nespadá do působnosti daně, není možné uplatnit nárok na odpočet DPH. Samotná argumentace Generálního advokáta, jakkoli podle mého názoru vedla k nesprávnému závěru, byla pečlivě strukturovaná a byla „zdanlivě“ logická. Existovala tedy důvodná obava se domnívat, že SDEU velmi přesvědčivý postoj Generálního advokáta zohlední ve svém rozhodnutí.

Soudní dvůr EU posuzoval skutkový případ s vědomím, že služby poskytnuté společností Iberdrola využívá v rámci své ekonomické činnosti jak tato společnost, tak obec. SDEU zjevně zohlednil celkový hospodářský kontext a neměl pochybnost, že v daném případě existuje přímá a bezprostřední vazba vynaložených nákladů na zdanitelnou ekonomickou činnost společnosti Iberdrola. V této souvislosti SDEU zdůraznil, že bez rekonstrukce čerpací stanice by společnost Iberdrola nemohla vykonávat ekonomickou činnost, což je okolnost, která sama o sobě je dle SDEU způsobilá „prokázat“ existenci přímé a bezprostřední souvislosti se zdanitelnou činností. SDEU vědom si skutečnosti, že přijaté plnění může mít i souvislost s činností nezakládající nárok na odpočet daně však uvedený nárok na odpočet omezil v rozsahu, ve kterém jsou poskytnuté služby společností Iberdrola nezbytné pro účel dosažení zdanitelné ekonomické aktivity. Nad tuto přípustnou mez by bylo nutné nárok na odpočet u předmětných nákladů krátit.

Podmínka „nezbytnosti“ však dle mého názoru musí odrážet ekonomickou racionalitu. Právě princip „nezbytnosti“ již SDEU v minulosti explicitně zmínil při výkladu čl. 26 Směrnice. Popsal jej přitom jako ryze kontextuální záležitost. V potaz je nutné vzít „obvyklé ekonomické chování“, od kterého je možné se v konkrétním obhájitelném

případě dále odklonit. V rámci úvah o „nezbytnosti“ je nutno dle SDEU projít test primárního ekonomického užítku, tj. kdo z určité aktivity má hlavní užitek.

Domnívám se, že obdobný přístup bude nutné zohlednit i při výkladu „nezbytnosti“ v souvislosti s čl. 168 Směrnice. Testovat tak bude pravděpodobně nutné to, do jakého rozsahu je obhájitelné a racionální přijmout plnění mající souvislost se zdanitelnou ekonomickou činností. Jiný výklad podmínky „nezbytný“ by v jiných obdobných případech v zásadě vyústil v neřešitelné situace, které by v důsledku byly v rozporu s dosavadním proudem rozhodnutí SDEU ve věci nároku na odpočet DPH. Dlužno samozřejmě dodat, že přístup zvolený soudem jistě také nepřinese snadná řešení (optika „míry užítku“ je velmi subjektivní), nicméně na druhou stranu je pozitivní, že SDEU odpočet daně v plné míře vůbec připouští.

Pouze pro úplnost lze uvést, že SDEU si počínal poněkud nedůsledně, když konkrétní přijaté plnění přiřazoval střídavě tu „konkrétnímu zdanitelnému plnění“ na výstupu a tu „celkové ekonomické činnosti“. SDEU patrně necítil potřebu být v této věci přesný, neboť zdanitelná činnost byla ve skutkovém případě jedinou poskytovanou ekonomickou činností.

## Inzerce



### TABULKY A INFORMACE PRO DANĚ A PODNIKÁNÍ 2017

V praktickém kapesním formátu najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vrácení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných států
- smluvní vztahy podle občanského zákoníku.

**Cena 279 Kč**

**432 stran, kapesní formát, brožovaná vazba**

**Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.**

Publikaci je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), e-mail [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno nebo na [www.wolterskluwer.cz](http://www.wolterskluwer.cz), e-mail [obchod@wolterskluwer.cz](mailto:obchod@wolterskluwer.cz), tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer ČR, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3.