

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 8. mája 2019 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 168 písm. a) – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Zásada neutrality DPH – Zdaniteľná osoba vykonávajúca ekonomické a neekonomické činnosti – Tovar a služby nadobudnuté na účely uskutočnenia transakcií podliehajúcich DPH a transakcií nepodliehajúcich DPH – Absencia kritérií rozdelenia vo vnútroštátnej právnej úprave – Zásada zákonnosti dane“

Vo veci C-566/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko) z 10. júla 2017 a doručený Súdnemu dvoru 26. septembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

proti

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda Súdného dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu predsedu druhej komory, sudcovia A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (spravodajca) a M. Ilešič,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: R. Fiebert, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. septembra 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, v zastúpení: P. Koźmiński a K. Ziemiński, radcovie právni, a P. Kaźmierczak, poradca daňový,
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, v zastúpení: B. Koździej a J. Kaute,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk – Szaładzińska, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńska, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 6. decembra 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (združenie obcí Zagłębia Miedziowego v Polkowiciach, ďalej len „združenie obcí“) a Szef Krajowej Administracji Skarbowej (vedúci štátnej finančnej správy, ďalej len „daňový orgán“) týkajúceho sa žiadosti o individuálny daňový výklad práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaťažujúcej nadobudnutie tovaru a služieb združením obcí na účely uskutočnenia ekonomických činností podliehajúcich DPH a neekonomických činností, ktoré nespádajú do pôsobnosti DPH (ďalej len „zmiešané výdavky“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava III smernice o DPH je nazvaná „Zdaniteľné osoby“. V rámci tejto hlavy článok 9 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

4 V rámci tej istej hlavy článok 13 ods. 1 prvý pododsek uvedenej smernice stanovuje:

„Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.“

5 Hlava X tejto smernice s názvom „Odpočítanie dane“ zahŕňa päť kapitol, z ktorých prvá sa nazýva „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“. V rámci tejto kapitoly článok 168 stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

6 Kapitola 2 tejto hlavy má názov „Pomerné odpočítanie dane“. V uvedenej kapitole článok 173 smernice o DPH stanovuje:

„1. Ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH a ktoré sú uvedené [v článku] 168..., a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká.

Odpočítateľná časť sa určí v súlade s článkami 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou.

2. členské štáty môžu prijať tieto opatrenia:

a) oprávniť zdaniteľnú osobu, aby určila pomernú časť za každú oblasť svojho podnikania, ak pre každú z týchto oblastí vedie samostatné účtovníctvo,

b) vyžadovať od zdaniteľnej osoby, aby určila pomernú časť za každú oblasť svojho podnikania a za každú z nich viedla samostatné účtovníctvo,

c) oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby odpočítala daň na základe použitia všetkého alebo časti tovaru a služieb,

d) oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku odseku 1 odpočítala daň z tovaru a služieb použitých pri všetkých transakciách, ktoré sú v tomto pododseku uvedené,

e) stanoví, že ak je DPH, ktorú si zdaniteľná osoba nemôže odpočítať, zanedbateľná, považuje sa za odpočítanie dane vo výške nula.“

7 Články 174 a 175 tejto smernice sa týkajú výpočtu odpočítateľnej časti.

Poľské právo

Ústava Poľskej republiky

8 Podľa článku 217 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Ústava Poľskej republiky) z 2. apríla 1997 (Dz. U. č. 78, položka 483) sa zákonom upravuje ukladanie daní a iných poplatkov. Zákon stanovuje zdaniteľné osoby, sadzby dane, zásady priznávania úľav a odpustení, ako aj kategórie zdaniteľných osôb oslobodených od daní.

Zákon o DPH

9 Podľa článku 15 ods. 6 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. č. 177, položka 1054) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (čalej len „zákon o DPH“):

„Za zdaniteľné osoby sa nepovažujú orgány verejnej moci a im podriadené úrady, pokiaľ plnia úlohy, ktoré sú upravené v osobitných právnych predpisoch a na ktorých plnenie boli zriadené, s výnimkou činností, ktoré sa vykonávajú na základe občianskoprávných zmlúv.“

10 Článok 86 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„V rozsahu, v akom sa tovar a služby používajú na vykonávanie zdaniteľných transakcií, má zdaniteľná osoba uvedená v článku 15 právo odpočítať daň zaplatenú na vstupe od sumy splatnej dane...“

11 § 90 ods. 1 až 3 tohto zákona stanovuje:

„1. Vo vzťahu k tovaru a službám používaným zdaniteľnou osobou na účely transakcií, v súvislosti s ktorými vzniká právo na odpočítanie splatnej dane, a na účely transakcií, v súvislosti s ktorými nevzniká takéto právo, je zdaniteľná osoba povinná osobitne uviesť sumy dane zaplatenej na vstupe za transakcie, v súvislosti s ktorými vzniká právo na odpočítanie splatnej dane.

2. Ak nemožno samostatne určiť výšku dane podľa odseku 1 v celom rozsahu alebo sčasti, môže si zdaniteľná osoba zo sumy splatnej dane odpočítať časť dane zaplatenej na vstupe, ktorú možno pomerne priradiť k činnostiam, za ktoré zdaniteľná osoba má právo odpočítať si daň zaplatenú na vstupe...

3. Pomer uvedený v odseku 2 sa stanoví ako podiel ročného obratu, ktorý vyplynul z činností, za ktoré si možno odpočítať sumu splatnej dane, na celkovom obrate, ktorý vyplynul jednak z činností, v prípade ktorých zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie sumy splatnej dane, a jednak z činností, v prípade ktorých zdaniteľná osoba nemá takéto právo na odpočítanie.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že združenie obcí je právnickou osobou založenou v súlade s poľskou právnou úpravou, ktoré plní určité verejné úlohy prináležiace obciam ako členom daného združenia. K úlohám zvereným danému združeniu patrí okrem iného plánovanie a plnenie úloh v oblasti správy komunálnych odpadov na území jeho členov. Tieto činnosti, ktoré sú financované z poplatku vyrubeného obcami, nepredstavujú ekonomické činnosti patriace do spoločného systému DPH, a teda nepodliehajú tejto dani.

13 Od roku 2013 združenie obcí poskytovalo dodatočné služby jednotlivcom, ktoré spočívali najmä v tom, že k nehnuteľnostiam pristavili kontajnery na zmiešaný odpad a poskytovali služby vyzdvihnutia a prepravy kontajnerov na zelený odpad, ako aj stavebný a demoličný odpad. Poskytovanie týchto služieb predstavuje ekonomickú činnosť, ktorá spadá do spoločného systému DPH. Príjmy, ktoré združenie obcí získalo z tejto ekonomickej činnosti, dosiahli v roku 2013 celkovú ročnú výšku 59 368,18 poľských zlotých (PLN) (cca 13 845 eur), v roku 2014 výšku 372 166,48 PLN (cca 86 796 eur) a v roku 2015 výšku 386 393,79 PLN (cca 90 114 eur).

14 V priebehu týchto zdaňovacích období združenie obcí vynaložilo výdavky spojené najmä s fungovaním tohto subjektu a odpadovým hospodárstvom. Časť z nich sa vzťahuje na zmiešané výdavky. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že tieto výdavky nesúviseli výlučne ani s neekonomickými transakciami vykonávanými združením obcí, ktoré nespádajú do spoločného systému DPH, ani s jeho ekonomickými transakciami, t. j. transakciami podliehajúcimi DPH.

15 Keďže združenie obcí malo pochybnosti o výške súm, z ktorých má zaplatiť DPH za roky 2013 až 2015, požiadalo daňový úrad o vydanie daňového stanoviska s ohľadom na výklad zákona o DPH. Daňový úrad sa vo svojom daňovom stanovisku zo 17. októbra 2016 domnieval, že združenie obcí je povinné pri zmiešaných výdavkoch v prvom rade uskutočniť rozdelenie DPH zaplatenej na vstupe, aby určilo výšku tejto dane súvisiacej s jeho ekonomickou činnosťou. Keďže chýbajú príslušné vnútroštátne právne predpisy, je na zdaniteľnej osobe, aby si zvolila vhodnú metódu, ktorá umožní pomerné rozdelenie súm DPH zaplatenej na vstupe medzi jeho ekonomické činnosti a jeho neekonomické činnosti. Na účely určenia výšky odpočítateľnej DPH treba v druhom rade v súvislosti s ekonomickými činnosťami uplatniť pomer upravený v § 90 ods. 3 zákona o DPH, aby sa prípadne určili príslušné sumy DPH zaplatenej na vstupe súvisiace jednak

so zdaniteľnými transakciami, pri ktorých vzniká právo na odpísanie dane, a jednak s transakciami oslobodenými od dane, pri ktorých takéto právo nevzniká.

16 Združenie obcí podalo žalobu na vnútroštátny súd predkladajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko) a žiadalo zrušenie tohto daňového stanoviska, ktoré porušuje článok 86 ods. 1 zákona o DPH. Združenie sa okrem iného opieralo o skutočnosť, že tento zákon v súvislosti so zmiešanými výdavkami vôbec neupravuje rozdelenie DPH zaplatenej na vstupe podľa toho, či tieto výdavky súvisia s ekonomickými činnosťami alebo s neekonomickými činnosťami zdaniteľnej osoby. Združenie obcí preto na jednej strane tvrdí, že nie je povinné uplatniť pri zmiešaných výdavkoch metódu rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe. Na druhej strane pri ekonomických činnostiach podliehajúcich DPH alebo oslobodených od tejto dane nemožno právo na odpísanie týkajúce sa uvedených výdavkov obmedziť nad rámec pomeru uvedeného v článku 90 zákona o DPH.

17 Vzhľadom na tieto skutočnosti vnútroštátny súd poukazuje na to, že do 1. januára 2016, s výnimkou pravidiel upravených v článkoch 90 a 91 zákona o DPH, poľský zákonodarca nezaviedol žiadne iné pravidlo rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe pri zmiešaných výdavkoch. V dôsledku zmien zákona o DPH účinných od 1. januára 2016 sa uvedená otázka v súčasnosti vyriešila, ale tieto nové ustanovenia sa neuplatnia na zdaňovacie obdobia 2013 až 2015, o ktoré ide v prejednávanej veci.

18 Vnútroštátny súd okrem toho uvádza, že smernica o DPH neobsahuje pravidlá na rozdelenie súm dane zaplatenej na vstupe pri zmiešaných výdavkoch zdaniteľnej osoby. Z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že vzhľadom na to, že táto smernica o DPH to neupravuje, je úlohou členských štátov určiť metódu a kritériá takéhoto rozdelenia v súlade s právom Únie a zásadami, na ktorých spočíva spoločný systém DPH.

19 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) v rozsudku z 24. októbra 2011 rozhodol, že v prípade neexistencie takýchto kritérií vo vnútroštátnom práve, má mať zdaniteľná osoba právo odpísať celú DPH, vrátane časti dane zaplatenej na vstupe súvisiacej s transakciami, ktoré nepatria do spoločného systému DPH. Opierajúc sa predovšetkým o zásadu zákonnosti v oblasti ukladania daní a verejných poplatkov, ako aj stanovovania daňových sadzieb zakotvenú v článku 217 Ústavy Poľskej republiky, tento súd rozhodol, že pred nadobudnutím účinnosti zmien zavedených zákonom o DPH 1. januára 2016 nemožno zdaniteľným osobám vytýkať, že sa neriadili kritériami zavedenými poslednými uvedenými zmenami.

20 Vnútroštátny súd však má pochybnosti o zlučiteľnosti takéhoto výkladu vnútroštátneho práva so smernicou o DPH. Tento súd poukazuje najmä na to, že článok 86 ods. 1 zákona o DPH, tak ako článok 168 tejto smernice, ktorý bol daným článkom 86 prebratý do vnútroštátneho práva, výslovne uvádza, že právo na odpísanie DPH sa vzťahuje len na transakcie podliehajúce DPH.

21 Predovšetkým sa domnieva, že neexistencia „technických“ ustanovení vo vnútroštátnom práve upravujúcich rozdelenie súm DPH zaplatenej na vstupe za zmiešané výdavky medzi ekonomické činnosti a neekonomické činnosti nemôže viesť k tomu, že v takejto situácii zdaniteľné osoby majú právo odpísať si túto daň v celom rozsahu. Podľa tohto súdu je takáto vnútroštátna prax v rozpore so znením článku 168 smernice o DPH, ako aj so zásadou neutrality DPH, a to najmä z dôvodu, že v prejednávanom prípade by uvedená prax poskytovala neoprávnenú výhodu združeniu obcí. Vnútroštátny súd okrem iného uvádza, že stanovisko daňového úradu, podľa ktorého si zdaniteľná osoba má v takomto prípade možnosť zvoliť najvhodnejšiu metódu rozdelenia, je zdá sa v súlade so smernicou o DPH.

22 Za týchto okolností Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Bráni článok 168 písm. a) smernice [o DPH] a zásada neutrality DPH vnútroštátnej praxi, podľa ktorej sa priznáva právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s nadobudnutím tovaru a služieb, ktoré sa používajú jednak na účely transakcií zdaniteľnej osoby, ktoré patria do pôsobnosti DPH (zdaniteľné a oslobodené transakcie), a jednak na účely transakcií, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH, a to s ohľadom na skutočnosť, že vnútroštátny zákon neupravuje metódy a kritériá na rozdelenie súm dane zaplatenej na vstupe v súvislosti s vyššie uvedenými druhmi transakcií?“

O prejudiciálnej otázke

23 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, ktorá oprávňuje zdaniteľnú osobu k úplnému odpočítaniu dane, ktorá na vstupe zahŕňa zmiešané výdavky, pretože v uplatňovanej daňovej právnej úprave neexistujú osobitné právne predpisy, ktoré by upravovali kritériá a metódy rozdelenia, ktoré by zdaniteľnej osobe umožnili určiť časť tejto DPH zaplatenej na vstupe, ktorá sa má považovať za daň súvisiacu s jej ekonomickými činnosťami a s jej neekonomickými činnosťami.

24 Na účely odpovede na túto otázku treba najskôr pripomenúť právny základ práva na odpočítanie DPH, ako vyplýva zo smernice o DPH a z judikatúry Súdneho dvora.

25 Po prvé podrobnejšia úprava práva na odpočítanie sa nachádza predovšetkým v článku 168 smernice o DPH. Podľa písmena a) tohto článku zdaniteľná osoba má právo odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, sumu DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou, pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných transakcií.

26 Logika systému zavedeného smernicou o DPH totiž spočíva na neutralite. Len dane, ktoré zahŕňajú na vstupe tovar alebo služby, ktoré zdaniteľná osoba používa na účely svojich zdaniteľných plnení, možno odpočítať. Inými slovami odpočítanie daní na vstupe je spojené s výberom daní na výstupe. Ak sa tovar alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe. Naproti tomu, ak sa tovar alebo služby používajú na účely transakcií, ktoré sú zdaniteľné na výstupe, je odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z tovaru a služieb nevyhnutné preto, aby sa predišlo dvojitému zdaneniu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júna 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, bod 24 a citovanú judikatúru).

27 Existencia práva na odpočítanie dane teda na jednej strane predpokladá, že zdaniteľná osoba konajúca ako taká nadobudne tovar alebo službu a používa ich na účely svojej ekonomickej činnosti (pozri najmä rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 69). Na druhej strane na to, aby bola DPH odpočítateľná, musia transakcie na vstupe spravidla priamo a bezprostredne súvisieť s transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Napokon právo na odpočítanie dane, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 27; zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 36, ako aj zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 23 a 24).

28 Po druhé pre prípad, že zdaniteľná osoba použije tovar a služby zároveň na uskutočnenie ekonomických transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a transakcií, pri ktorých právo na odpočet nevzniká, t. j. transakcií oslobodených od dane, články 173 až 175 smernice o DPH zavádzajú pravidlá, ktoré umožňujú určenie časti odpočítateľnej DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na zdaniteľné ekonomické transakcie zdaniteľnej osoby. Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že posledné uvedené pravidlá sa týkajú DPH na vstupe, ktorej podliehajú výdavky spojené výhradne s ekonomickými transakciami, pričom rozdeľujú uvedené činnosti na činnosti, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, a činnosti oslobodené od dane, pri ktorých takéto právo nevzniká (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33; zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 42, ako aj zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 27). Naproti tomu, aby nebol ohrozený cieľ neutrality, ktorý spoločný systém DPH zaručuje, musia byť transakcie, ktoré nespádajú do pôsobnosti smernice o DPH, vylúčené z výpočtu odpočítateľnej pomernej časti uvedenej v článkoch 173 až 175 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, bod 32; z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 44, a z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 54).

29 Po tretie treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ smernica o DPH nestanovuje v tejto súvislosti žiadne pravidlá, patrí určenie metód a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi ekonomické činnosti a neekonomické činnosti do rámca voľnej úvahy členských štátov. Pri výkone tejto voľnej úvahy musia členské štáty zohľadniť úcel a štruktúru smernice o DPH a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočne započítanú časť výdavkov vynaložených na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností (pozri najmä rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 58 a citovanú judikaturu).

30 V prejednávanom prípade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v priebehu sporných zdaňovacích období platná právna úprava v Poľsku neobsahovala osobitné pravidlá upravujúce kritériá a metódy rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe za zmiešané výdavky medzi ekonomické činnosti a neekonomické činnosti. O túto absenciu vnútroštátnej právnej úpravy sa združenie obcí opiera na vnútroštátnom súde a tvrdí, že nie je povinné vykonať takéto rozdelenie, a preto má právo odpočítať si celú daň zaťažujúcu tento druh výdavkov.

31 Treba teda preskúmať, či takéto absencia vnútroštátnej právnej úpravy vedie k tomu, že taká zdaniteľná osoba, akou je združenie obcí, je už na základe tejto skutočnosti oprávnená úplne odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za zmiešané výdavky.

32 Na úvod treba zdôrazniť, že povinnosť zdaniteľnej osoby rozdeliť sumy DPH zaplatenej na vstupe medzi ekonomické a neekonomické činnosti vyplýva zo samotného znenia článku 168

písm. a) smernice o DPH. Toto ustanovenie totiž upravuje právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe len v rozsahu, v akom sa tovar a služby použili na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby.

33 Ako vyplýva predovšetkým z judikatúry uvedenej v bode 26 tohto rozsudku, ak sa tovar alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely transakcií, ktoré nespádajú do pôsobnosti DPH, nemôže dôjsť ani k výberu dane na výstupe a ani k odpočítaniu tejto dane na vstupe.

34 Je pravda, že smernica o DPH nestanovuje osobitné pravidlá upravujúce kritériá a metódy rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe za zmiešané výdavky medzi ekonomické a neekonomické činnosti. členské štáty teda majú pri výbere takýchto kritérií a metód rozdelenia priestor na voľnú úvahu.

35 Samotná absencia týchto pravidiel v uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úprave však neznamena, že zdaniteľná osoba má právo úplne odpočítať DPH z týchto výdavkov, pokiaľ ide aj o časť dane zaplatenej na vstupe, ktorá súvisí s transakciami nespádajúcimi do spoločného systému DPH. Priznanie takéhoto práva na úplné odpočítanie by malo za následok rozšírenie rozsahu tohto práva v rozpore so základnými zásadami spoločného systému DPH.

36 Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 57 svojich návrhov, priznanie takej zdaniteľnej osobe, akou je združenie obcí, ktoré vykonáva tak ekonomické, ako aj neekonomické činnosti, práva na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za zmiešané výdavky, by viedlo k priznaniu výhody danému združeniu v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ktorá je podľa Súdneho dvora prenesením zásady rovnosti zaobchádzania do oblasti DPH zo strany normotvorcu Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41 a citovanú judikatúru).

37 Z toho vyplýva, že absencia osobitných pravidiel upravujúcich kritériá a metódy rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe medzi ekonomické a neekonomické činnosti vo vnútroštátnej úprave členského štátu v zásade nemôže mať vplyv na rozsah práva na odpočítanie upraveného v článku 168 smernice o DPH.

38 Vnútroštátny súd však uvádza, že vnútroštátna prax spočívajúca v priznaní práva na úplné odpočítanie v súvislosti so zmiešanými výdavkami je odôvodnená výkladom článku 217 Ústavy Poľskej republiky, ktorý stanovuje zásadu zákonnosti dane.

39 Z tohto hľadiska je nevyhnutné uviesť, že – ako vyplýva z ústavných tradícií spoločných členským štátom – zásada zákonnosti dane môže byť považovaná za súčasť právneho poriadku Únie ako všeobecná právna zásada. Hoci táto zásada vyžaduje, ako uviedla generálna advokátka v bode 110 svojich návrhov, aby každá povinnosť platí takú daň, akou je DPH, ako aj všetky podstatné prvky vymedzujúce jej základné charakteristiky boli stanovené zákonom, uvedená zásada nevyžaduje, aby všetky technické aspekty zdanenia boli upravené taxatívne, pokiaľ pravidlá stanovené v zákone umožňujú zdaniteľnej osobe predvídať a vypočítať výšku splatnej dane a určiť okamih, kedy sa stáva splatnou.

40 V dôsledku toho absencia technických pravidiel, ktoré majú vo vzťahu k podstatnému prvku dane vedľajšiu povahu, v uplatniteľnej vnútroštátnej úprave sama osebe nepredstavuje porušenie zásady zákonnosti dane ako všeobecnej zásady práva Únie. Rovnako skutočnosť, že uplatniteľná vnútroštátna daňová úprava ponechala zdaniteľnej osobe možnosť vybrať si z viacerých možných postupov, aby mohla uplatniť právo, nemôže byť sama osebe považovaná za odporujúcu tejto zásade.

41 Pokiaľ ide o podstatný prvok takej dane, ktorá bola harmonizovaná normotvorcom Únie, akou je DPH, otázka, ktoré prvky tejto dane musia byť stanovené zákonom, je otázkou, ktorú treba preskúmať vo svetle zásady zákonnosti dane ako všeobecnej zásady práva Únie, a nie na základe výkladu tejto zásady vo vnútroštátnom práve.

42 Pokiaľ ide konkrétne o právo na odpočítanie, dané právo predstavuje podstatný prvok povinnosti platiť DPH. Rozsah uvedeného práva je jasne vymedzený v článku 168 smernice o DPH. Ako zdôraznil Súdny dvor, uvedené ustanovenie jasne upravuje podmienky vzniku a rozsah práva na odpočítanie dane a neponecháva členským štátom žiaden priestor na voľnú úvahu, pokiaľ ide o jeho vykonanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2005, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-33/03, EU:C:2005:144, bod 16 a citovanú judikatúru).

43 Pokiaľ teda zdaniteľná osoba môže na základe uplatnenej daňovej právnej úpravy určiť presný rozsah práva na odpočítanie, nemožno uznať, že jej uložená povinnosť určiť spomedzi zmiešaných výdavkov časť súvisiacu s ekonomickými činnosťami odporuje zásade zákonnosti dane. Takáto požiadavka totiž nie je v rámci spoločného systému DPH podstatným prvkom vymedzujúcim jednu zo základných charakteristík DPH, ktorá musí byť z tohto dôvodu výslovne stanovená v uplatnenej daňovej právnej úprave, ale má len vedľajší charakter, ako predbežná podmienka, ktorú musí zdaniteľná osoba splniť, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie.

44 Aj keď v konečnom dôsledku prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vo veci samej posúdil, či sú splnené požiadavky, ktoré vyplývajú zo zásady zákonnosti dane, uvedené v predchádzajúcich bodoch, je povinnosťou Súdneho dvora poskytnúť danému súdu všetky informácie, ktoré sú z hľadiska práva Únie potrebné pre rozhodnutie sporu, ktorý mu bol predložený.

45 Najskôr treba uviesť, že článok 168 smernice o DPH bol do poškého práva prebratý článkom 86 zákona o DPH. Toto posledné uvedené ustanovenie, rovnako ako článok 168 smernice o DPH, stanovuje, že zdaniteľná osoba má právo odpočítať od splatnej dane daň zaplatenú na vstupe v rozsahu, v akom sa tovar a služby použijú na účely zdaniteľných transakcií. Zdá sa, že článok 86 zákona o DPH presne definuje rozsah práva na odpočítanie, čo musí overiť vnútroštátny súd.

46 Ďalej, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, v prípade chýbajúcich osobitných pravidiel výslovne stanovených v uplatnenej daňovej právnej úprave, ktoré sa týkajú kritérií a metód rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe medzi ekonomické a neekonomické činnosti, zdaniteľná osoba môže získať od príslušných vnútroštátnych daňových orgánov daňový výklad, ktorý analyzuje jej špecifickú situáciu a informuje ju o správnom postupe v zmysle zákona. Navyše podľa informácií, ktoré má Súdny dvor, si zdaniteľná osoba môže zvoliť primeranú metódu na účely uskutočnenia takéhoto rozdelenia. Za týchto podmienok a predovšetkým s ohľadom na článok 86 zákona o DPH sa zdá, že takáto absencia pravidiel nebráni zdaniteľnej osobe v určení výšky odpočítateľnej DPH.

47 Na záver vzhľadom na vyššie uvedené úvahy vnútroštátnu prax dotknutú vo veci samej vnútroštátny súd považuje za prax, ktorá je v rozpore s článkom 168 smernice o DPH.

48 Z tohto hľadiska treba pripomenúť, že vnútroštátne súdy sú povinné v čo najväčšej možnej miere vykladať vnútroštátne právo v súlade s právom Únie a že v zásade príslušný vnútroštátny daňový orgán môže takýto konformný výklad uplatňovať voči zdaniteľnej osobe (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 1996, Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, body 41 a 42; z 5. júla 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 45, ako aj z 15. septembra 2011, Franz Mücksch, C-53/10, EU:C:2011:585, bod 34).

49 Na druhej strane aj keď povinnosť konformného výkladu nemôže slúžiť ako základ pre výklad vnútroštátneho práva *contra legem* (pozri najmä rozsudok z 15. apríla 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, bod 100 a citovanú judikatúru), vnútroštátne súdy musia prípadne zmeniť ustálenú judikatúru, ak sa táto judikatúra opiera o výklad vnútroštátneho práva, ktorý je nezlučiteľný s cieľmi smernice (rozsudky z 19. apríla 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 33; zo 17. apríla 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, bod 72, a z 11. septembra 2018, IR, C-68/17, EU:C:2018:696, bod 64).

50 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, ktorá zdaniteľnej osobe umožní úplne odpočítať DPH zaťažujúcu na vstupe zmiešané výdavky vzhľadom na to, že v uplatnenej daňovej právnej úprave neexistujú osobitné pravidlá upravujúce kritériá a metódy rozdelenia, ktoré by zdaniteľnej osobe umožnili určiť časť tejto DPH zaplatenej na vstupe, ktorú treba považovať za DPH súvisiacu s jej ekonomickou činnosťou a za DPH súvisiacu s jej neekonomickou činnosťou.

O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, 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 Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, ktorá zdaniteľnej osobe umožní úplne odpočítať daň z pridanej hodnoty (DPH) zaťažujúcu na vstupe nadobudnutie tovaru a služieb touto osobou tak na účely ekonomickej činnosti podliehajúcej DPH, ako aj neekonomickej činnosti nespádajúcej do pôsobnosti DPH vzhľadom na to, že v uplatnenej daňovej právnej úprave neexistujú osobitné pravidlá upravujúce kritériá a metódy rozdelenia, ktoré by zdaniteľnej osobe umožnili určiť časť tejto DPH zaplatenej na vstupe, ktorú treba považovať za DPH súvisiacu s jej ekonomickou činnosťou a za DPH súvisiacu s jej neekonomickou činnosťou.

Podpisy

* Jazyk konania: poština.