

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

8. května 2019(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (TVA) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 168 písm. a) – Odpověď daní zaplacené na vstupu – Zásada neutrality DPH – Osoba povinná k dani vykonávající ekonomickou i neekonomickou činnost – Zboží a služby nabyté za účelem provádění plnění podléhajících DPH i plnění nepodléhajících DPH – Absence kritérií pro rozdělení ve vnitrostátním právu – Zásada legality daní“

Ve věci C-566/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) ze dne 10. července 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 26. září 2017, v řízení

Zwiątek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

proti

Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy druhého senátu, A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (zpravodaj) a M. Ilešić, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Ferej, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. září 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach P. Koźmińskim a K. Ziemińskim, radcami právními, jakož i P. Kaźmierczakem, doradcą podatkowym,
- za Szefa Krajowej Administracji Skarbowej B. Koździejem a J. Kautem, jako zmocnění,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk – Szażadzińską, jako zmocnění,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńską, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. prosince 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Związkiem Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Svazek obcí mědňorudné pánve v Polkowicích, dále jen „svazek obcí“) a Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (vedoucí vnitrostátního daňového orgánu, dále jen „správce daně“), jehož předmětem je žádost o vydání individuálního daňového rozhodnutí týkajícího se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) při pořízení zboží a služeb svazkem obcí za účelem provádění ekonomické činnosti podléhající DPH i neekonomické činnosti, která nespadá do působnosti DPH (dále jen „smíšené výdaje“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Hlava III směrnice o DPH je nadepsána „Osoby povinné k dani“. Pod tímto nadpisem čl. 9 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

4 Pod tímtož nadpisem čl. 13 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to [an]i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.“

5 Hlava X téže směrnice, nadepsaná „Odpočet daně“, obsahuje pět kapitol, z nichž první je nadepsaná „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“. V rámci této kapitoly články 168 stanoví:

„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, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) 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 Kapitola 2 téže hlavy je nadepsána „Poměrný odpočet daně“. V rámci této kapitoly články 173 směrnice o DPH stanoví:

„1. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle [článku] 168 [...], tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Odpočitatelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

2. členské státy mohou přijmout tato opatření:

- a) povolit osobu povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;
- b) vyžadovat od osoby povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pro každou oblast oddělené účetnictví;
- c) povolit osobu povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpout daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části;
- d) povolit osobu povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpout daně podle pravidla stanoveného v odst. 1 prvním pododstavci u veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je daň, jež není osobou povinnou k dani odpoutatelná, zanedbatelná, nepřihlíďne se k ní.“

7 Články 174 a 175 uvedené směrnice se týkají výpočtu odpoutatelného podílu.

Polské právo

Ústava Polské republiky

8 Článek 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Ústava Polské republiky) ze dne 2. dubna 1997 (Dz. U. č. 78, položka 483) stanoví, že ukládání daní a jiných veřejných odvodů musí být stanoveno zákonem. Zákon stanoví rovněž osoby povinné k dani, podmínky daní, daňové sazby, zásady pro poskytování daňových úlev a odpisy, jakož i kategorie osob povinných k dani, jež jsou od daně osvobozeny.

Zákon o DPH

9 Článek 15 odst. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 177, položka 1054), ve znění použitelném na spor ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Za osoby povinné k dani se nepovažují veřejné orgány a orgány určené k tomu, aby jim byly nápomocny při plnění úkolů, které jim byly svěřeny zvláštními právními předpisy a k jejichž provádění byly zřízeny, s výjimkou činností vykonávaných na základě soukromoprávních smluv.“

10 Článek 86 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění, má osoba povinná k dani uvedená v článku 15 nárok odpout od daně, kterou je povinna odvést, daň zaplacenou na vstupu [...]“

11 V článku 90 odst. 1 až 3 tohoto zákona se stanoví:

„1. U zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá k uskutečnění plnění, v souvislosti s kterými má nárok na odpout částky daně zaplacené na vstupu, i plnění, v souvislosti s kterými takový nárok nemá, má osoba povinná k dani povinnost uvést odděleně částky daně zaplacené na vstupu související s plněními, ve vztahu ke kterým má osoba povinná k dani nárok na odpout částky daně zaplacené na vstupu.“

2. Není-li možné částečně nebo v celém rozsahu rozlišit částky uvedené v odstavci 1, může

osoba povinná k dani snížit částku daně zaplacené na vstupu o takovou část daně na vstupu, kterou lze poměrně přidat k plněním, ve vztahu ke kterým má osoba povinná k dani nárok na odpočet částky daně zaplacené na vstupu [...]

3. Poměr podle odstavce 2 se stanoví jako podíl ročního obrátu dosaženého z plnění, ve vztahu ke kterým existuje nárok na odpočet částky daně zaplacené na vstupu, na celkovém obrátu dosaženém z plnění, ve vztahu ke kterým má osoba povinná k dani nárok na odpočet částky daně zaplacené na vstupu, i plnění, ve vztahu ke kterým osoba povinná k dani tento nárok nemá.“

Spor v prvodním řízení a předložná otázka

12 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že svazek obcí je právnickou osobou založenou podle polského práva, která plní určité veřejné úkoly obcí, jež jsou jeho úkoly. Mezi jeho úkoly patří zejména plánování a plnění úkolů v oblasti nakládání s komunálním odpadem na území jeho úlení. Tyto činnosti, financované z poplatků vybíraných obcemi, nepředstavují ekonomické činnosti v rámci společného systému DPH a z tohoto důvodu této dani nepodléhají.

13 Od roku 2013 poskytoval svazek obcí jednotlivcům doplňkové služby spočívající zejména ve vybavení budov vhodnými kontejnery na smíšený odpad a poskytování odvozu a přepravy kontejnerů na biologický odpad, jakož i stavební a demoliční odpad. Poskytování těchto služeb je ekonomickou činností, která spadá pod společný systém DPH. Příjmy, které svazek obcí z této ekonomické činnosti získal, dosáhly v roce 2013 celkové výše 59 368,18 polského zlotého (PLN) (přibližně 13 845 eur), v roce 2014 celkové výše 372 166,48 PLN (přibližně 86 796 eur) a v roce 2015 celkové výše 386 393,79 PLN (přibližně 90 114 eur).

14 Během uvedených zdaňovacích období vznikly svazku obcí náklady související zejména s fungováním tohoto subjektu a s nakládáním s odpady. Část z nich se týkala smíšených výdajů. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že tyto výdaje nelze přidat výlučně k neekonomickým plněním poskytovaným svazkem obcí, která nespádají pod společný systém DPH, ani k jeho ekonomickým plněním, tj. plněním podléhajícím DPH.

15 Vzhledem k tomu, že svazek obcí měl pochybnosti o výši částek, které musí odvést z titulu DPH za zdaňovací období 2013 až 2015, podal k správci daně žádost o vydání individuálního daňového rozhodnutí stran výkladu zákona o DPH. Správce daně v individuálním daňovém rozhodnutí ze dne 17. října 2016 uvedl, že v případě smíšených výdajů je svazek obcí povinen nejprve rozdělit DPH zaplacenou na vstupu tak, aby určit výši této daně související s jeho ekonomickou činností. Pokud pravidla vnitrostátního práva takový postup neupravují, musí si podle tohoto orgánu osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu, která jí umožní rozdělit částky DPH zaplacené na vstupu mezi její ekonomické a neekonomické činnosti. Za účelem stanovení výše odpočitatelné DPH je třeba poté použít poměr stanovený v čl. 90 odst. 3 zákona o DPH týkající se ekonomické činnosti, aby bylo možné případně určit příslušné částky DPH zaplacené na vstupu, jež souvisejí na jedné straně se zdanitelnými plněními, u nichž je daň odpočitatelná, a na druhé straně s plněními osvobozenými od daně, u nichž daň odpočitatelná není.

16 Svazek obcí podal k předkládajícímu soudu, kterým je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko), žalobu na neplatnost tohoto individuálního daňového rozhodnutí, vycházející z porušení čl. 86 odst. 1 zákona o DPH. Opíral se zejména o skutečnost, že pokud jde o smíšené výdaje, tento zákon vůbec neupravuje rozdělení DPH zaplacené na vstupu podle toho, zda se tyto výdaje vztahují k ekonomické nebo neekonomické činnosti osoby povinné k dani. Svazek obcí tak tvrdí, že v souvislosti se smíšenými výdaji nemůže být povinen uplatnit metodu rozdělení DPH zaplacené na vstupu. Nárok na odpočet daně týkající se těchto výdajů tedy nemůže být podle jeho názoru omezen nad rámec poměru

stanoveného v § 90 zákona o DPH, jenž se týká ekonomické činnosti podléhající této dani nebo od této daně osvobozené.

17 S ohledem na tyto skutečnosti předkládající soud uvádí, že až do 1. ledna 2016, s výjimkou pravidel stanovených v § 90 a 91 zákona o DPH, polský zákonodárce nepřijal žádné jiné pravidlo o rozdělení DPH zaplacené na vstupu, jež by se týkalo smíšených výdajů. V důsledku novely zákona o DPH, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2016, je tato problematika podle jeho názoru nyní vyřešena, avšak tato nová ustanovení se nepoužijí na zdaňovací období 2013 až 2015, která jsou předmětem sporu, jenž mu byl předložen.

18 Předkládající soud kromě toho uvádí, že směrnice o DPH neobsahuje pravidla týkající se rozdělení částek daně zaplacené na vstupu ze smíšených výdajů osoby povinné k dani. Z judikatury Soudního dvora podle jeho názoru vyplývá, že vzhledem k tomu, že směrnice o DPH v tomto ohledu mlčí, přísluší členským státům, aby v souladu s unijním právem a se zásadami, které stanoví, určily metodu a kritéria pro takové rozdělení.

19 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) rozhodl v rozsudku ze dne 24. října 2011, že v případě absence takových kritérií ve vnitrostátním právu musí mít osoba povinná k dani nárok na odpot DPH v plné výši, včetně části daně zaplacené na vstupu, která souvisí s plněními nespádajícími pod společný systém DPH. Na základě zejména zásady legality ukládání daní, veřejných odvodů a stanovení daňových sazeb, která je zakotvena v § 217 Ústavy Polské republiky, měl uvedený soud za to, že před vstupem v platnost novely zákona o DPH dne 1. ledna 2016 nemohlo být osobě povinné k dani vytýkáno nedodržení kritérií stanovených v těchto nových ustanoveních.

20 Předkládající soud má přitom pochybnosti o slučitelnosti takového výkladu vnitrostátního práva se směrnicí o DPH. Tento soud zejména konstatuje, že čl. 86 odst. 1 zákona o DPH, stejně jako § 168 této směrnice, jenž má být prvně uvedeným článkem proveden do vnitrostátního práva, výslovně uvádí, že nárok na odpot DPH je spojen pouze s plněními podléhajícími DPH.

21 Předkládající soud má zejména za to, že absence „technických“ ustanovení, jež se týkají rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu ze smíšených výdajů mezi ekonomickou a neekonomickou činnost, ve vnitrostátním právu nemůže vést k tomu, že v takové situaci mají osoby povinné k dani nárok odečíst tuto daň v plné výši. Podle tohoto soudu je taková vnitrostátní praxe v rozporu se znáním § 168 směrnice o DPH, jakož i se zásadou neutrality DPH, a to zejména proto, že v projednávané věci by tato praxe přiznávala svazku obcí nepřiměřenou výhodu. Předkládající soud mimoto uvádí, že stanovisko vyjádřené správcem daně, podle kterého má osoba povinná k dani v takové situaci možnost zvolit si nejvhodnější metodu pro účely rozdělení, se mu zdá být v souladu se směrnicí o DPH.

22 Za těchto podmínek se Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání čl. 168 písm. a) směrnice [o DPH] a zásada neutrality DPH takové vnitrostátní praxi, která spočívá v přiznání plného nároku na odpot DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s nákupem zboží a služeb, jež osoba povinná k dani používá zároveň pro účely plnění spadajících do působnosti DPH (zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně) i plnění nespádajících do působnosti DPH, když vnitrostátní právo nestanoví metody a kritéria pro rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu podle výše uvedených kategorií plnění?“

K předběžné otázce

23 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že osobě povinné k dani povoluje plný odpot daně zatěžující na vstupu smíšené výdaje, když v platné daňové právní úpravě neexistují zvláštní pravidla upravující kritéria a metody pro rozdělení, které by umožnily osobě povinné k dani určit podíl této DPH zaplacené na vstupu, jež je třeba považovat za DPH související s její ekonomickou činností a za DPH související s její neekonomickou činností.

24 K zodpovězení této otázky je třeba nejprve připomenout právní základ nároku na odpot DPH, jak vyplývá ze směrnice o DPH a z judikatury Soudního dvora.

25 Zprv jsou podrobná pravidla týkající se nároku na odpot upravena zejména článkem 168 směrnice o DPH. Podle písm. a) tohoto článku má osoba povinná k dani nárok odpot od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani, jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění.

26 Logika systému zavedeného směrnicí o DPH je totiž založena na neutralitě. Pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejich zdanitelných plnění jsou odpotitelné. Jinými slovy, odpot daně na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpotu této daně na vstupu. Naproti tomu v rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity pro účely plnění zdaněných na výstupu, je odpot daně, která je zatěžuje, na vstupu nutný za účelem zamezení dvojímu zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. června 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, bod 24 a citovaná judikatura).

27 Existence nároku na odpot daně tak předpokládá, že osoba povinná k dani, která jedná jako taková, pořídí zboží nebo službu a použije je pro účely své ekonomické činnosti (zejména viz rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 69). Dále k tomu, aby DPH byla odpotitelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpot. Nárok na odpot DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, konečně předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spojujících cenu plnění zdanitelných na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 27; ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 36, a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 23 a 24).

28 Z druhé v případě, že osoba povinná k dani používá zboží a služby k poskytování ekonomických plnění, u nichž je daň odpotitelná, a ekonomických plnění, u nichž daň odpotitelná není, články 173 až 175 směrnice o DPH stanoví pravidla pro určení části odpotitelné DPH, která musí být úměrná výši zdanitelných ekonomických plnění osoby povinné k dani. V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že se poslední uvedená pravidla týkají DPH na vstupu, která zatěžuje výdaje spojené výlučně s ekonomickými plněními, přičemž výše uvedené činnosti rozdělují na ty, které jsou zdaněny, u nichž je daň odpotitelná, a ty, které jsou osvobozeny od daně, u nichž daň odpotitelná není (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33; ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 42, jakož i ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 27). Naproti tomu, aby nebyly ohroženy cíle neutrality zaručené společným systémem DPH, musí být plnění, která nespadají do působnosti směrnice o DPH, vyloučena z výpočtu poměrného odpotu daně uvedeného v těchto ustanoveních (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. listopadu 2000,

Floridienne a Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, bod 32; ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 44, a ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 54).

29 Zatřetí je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že pokud směrnice o DPH nestanoví v tomto ohledu žádná pravidla, spadá stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti do posuzovací pravomoci členských států. Při výkonu této pravomoci musí tyto státy zohlednit účel a systematiku směrnice o DPH a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností (viz zejména rozsudek ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 58 a citovaná judikatura).

30 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v průběhu zdaňovacích období, o která se jedná ve věci v původním řízení, neobsahovala právní úprava platná v Polsku zvláštní pravidla týkající se kritérií a metod rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu ze smíšených výdajů mezi ekonomické a neekonomické činnosti. O tuto absenci vnitrostátní právní úpravy se svazek obcí opírá před předkládajícím soudem a tvrdí, že nemůže být povinen takové rozdělení provést, a že má tudíž nárok odečíst daň zatěžující tuto kategorii výdajů v plné výši.

31 Je tedy třeba přezkoumat, zda taková absence vnitrostátní právní úpravy znamená, že taková osoba povinná k dani, jako je svazek obcí, je z tohoto samotného důvodu oprávněna v plné výši odpočíst DPH zaplacenou na vstupu ze smíšených výdajů.

32 Úvodem je třeba zdůraznit, že povinnost osoby povinné k dani rozdelit částky DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti vyplývá ze samotného znění čl. 168 písm. a) směrnice o DPH. Toto ustanovení totiž stanoví nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu pouze v rozsahu, v jakém byly zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani.

33 Jak vyplývá zejména z judikatury citované v bodě 26 tohoto rozsudku, pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění nespadajících do působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu této daně na vstupu.

34 Je pravda, že směrnice o DPH nestanoví zvláštní pravidla týkající se kritérií a metod rozdělení DPH zaplacené na vstupu ze smíšených výdajů mezi ekonomické a neekonomické činnosti. členské státy tak mají prostor pro uvážení, pokud jde o volbu takových kritérií nebo metod rozdělení.

35 Pouhá absence takových pravidel v použitelné daňové právní úpravě však neznamená, že je osoba povinná k dani oprávněna odečíst z těchto výdajů DPH v plné výši, pokud jde rovněž o část daně zaplacené na vstupu, která je spojena s plněními nespadajícími do působnosti společného systému DPH. Přiznání takového nároku na úplný odpočet daně by mělo za následek rozšíření rozsahu tohoto nároku v rozporu se základními zásadami společného systému DPH.

36 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 57 svého stanoviska, přiznat takové osobě povinné k dani, jako je svazek obcí, jež vykonává ekonomické i neekonomické činnosti, nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu ze smíšených výdajů, by jí přiznalo výhodu v rozporu se zásadou daňové neutrality, kterou podle Soudního dvora vyjádřil unijní normotvůrce v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení (v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41 a citovaná judikatura).

37 Z toho vyplývá, že absence zvláštních pravidel týkajících se kritérií a metod rozdělení DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnostmi v právní úpravě členského

státu nemůže mít z povahy věci vliv na rozsah nároku na odpot dan stanovený v článku 168 směrnice o DPH.

38 Předkládající soud nicméně uvádí, že vnitrostátní praxe spočívající v přiznání nároku na plný odpot dan ve vztahu ke smíšeným výdajům je odvodná výkladem článku 217 Ústavy Polské republiky, který zakotvuje zásadu legality daní.

39 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že jak vyplývá z ústavních tradic společných členským státům, zásadu legality daní lze považovat za součást unijního právního řádu, jakožto obecnou právní zásadu. I když tato zásada vyžaduje, jak uvedla generální advokátka v bodě 110 svého stanoviska, aby povinnost platit daň, jako je DPH, jakož i všechny hlavní prvky definující její podstatné znaky byly stanoveny zákonem, tato zásada nevyžaduje, aby všechny technické aspekty zdanění byly taxativně upraveny, pokud zákonem stanovená pravidla umožňují osobě povinné k dani stanovit a vypočítat výši splatné daně a určit, kdy je splatná.

40 V důsledku toho absence technických pravidel, jež mají ve vztahu k hlavnímu prvku vedlejší povahu, v použitelné daňové právní úpravě sama o sobě nepředstavuje porušení zásady legality daní, jakožto obecné zásady unijního práva. Stejně tak skutečnost, že použitelná daňová právní úprava umožňovala osobě povinné k dani zvolit si z několika možných postupů, aby mohla uplatnit nárok, nemůže být sama o sobě považována za odporující této zásadě.

41 Vzhledem k tomu, že se jedná o hlavní prvek takové daně, jež byla unijním normotvůrcem harmonizována, jako je DPH, otázka, které prvky této daně musí být stanoveny zákonem, je otázkou, kterou je třeba posoudit s ohledem na zásadu legality daní jakožto obecné zásady unijního práva, a nikoli na základě výkladu této zásady ve vnitrostátním právu.

42 Pokud jde konkrétně o nárok na odpot dan, jedná se o hlavní prvek povinnosti platit DPH. Rozsah tohoto nároku je jasně definován v článku 168 směrnice o DPH. Jak zdůraznil Soudní dvůr, toto ustanovení uvádí přesné podmínky vzniku a rozsahu nároku na odpot dan a neponechává členským státům žádný prostor pro uvážení, pokud jde o jeho provedení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2005, Komise v. Spojené království, C-33/03, EU:C:2005:144, bod 16 a citovaná judikatura).

43 V důsledku toho, pokud osoba povinná k dani může na základě použitelné daňové právní úpravy určit přesný rozsah nároku na odpot dan, nelze mít za to, že povinnost, která jí náleží, tj. stanovit z jejích smíšených výdajů podíl, který připadá na ekonomickou činnost, je v rozporu se zásadou legality daní. Takový požadavek totiž není v rámci společného systému DPH hlavním prvkem definujícím jeden z podstatných znaků DPH, který musí být z tohoto důvodu výslovně stanoven v použitelné daňové úpravě, ale pouze vedlejším prvkem, jakožto podmínka, kterou musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpot dan.

44 I když je v konečném důsledku na předkládajícím soudu, aby v rámci sporu v původním řízení posoudil, zda jsou splněny požadavky vyplývající ze zásady legality daní uvedené v předchozích bodech, přísluší Soudnímu dvoru, aby mu poskytl veškeré informace, které jsou z pohledu unijního práva podstatné, aby mohl rozhodnout o sporu, který mu byl předložen.

45 Nejprve je třeba uvést, že článek 168 směrnice o DPH byl do polského práva proveden článkem 86 zákona o DPH. Toto ustanovení, stejně jako článek 168 směrnice o DPH, stanoví, že osoba povinná k dani má nárok odpotí daň zaplacenou na vstupu, jsou-li zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění. Z článku 86 zákona o DPH tak podle všeho vyplývá, že předkládajícímu soudu přísluší ověřit, přesně vymezit dosah a rozsah nároku na odpot.

46 Dále, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, při absenci zvláštních pravidel výslovně

stanovených v použitelné daňové úpravě, která by se týkala kritérií a metod rozdělení DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti, může osoba povinná k dani obdržet od příslušných vnitrostátních daňových orgánů individuální daňové rozhodnutí, v němž se analyzuje její specifická situace a sdělí se jí, jak správně postupovat podle zákona. Kromě toho podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, si může osoba povinná k dani zvolit vhodnou metodu pro účely provedení takového rozdělení. Za těchto podmínek, a zejména s ohledem na článek 86 zákona o DPH, se zdá, že taková absence pravidel nebrání osobě povinné k dani, aby určila výši odpodátelné DPH.

47 Konečně, s ohledem na výše uvedené úvahy je vnitrostátní praxe dotčená v převodním řízení považována předkládajícím soudem za praxi, jež je v rozporu s článkem 168 směrnice o DPH.

48 V tomto ohledu je třeba připomenout, že vnitrostátní soudy jsou povinny v co největší možné míře vykládat vnitrostátní právo způsobem, který je v souladu s unijním právem, a že příslušný vnitrostátní daňový orgán v zásadě může v případě osob povinné k dani takový konformní výklad namítat (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 1996, *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, body 41 a 42; ze dne 5. července 2007, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 45, jakož i ze dne 15. září 2011, *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, bod 34).

49 Kromě toho, i když povinnost konformního výkladu nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem* (zejména viz rozsudek ze dne 15. dubna 2008, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, bod 100 a citovaná judikatura), jsou vnitrostátní soudy povinny změnit případně ustálenou judikaturu, vychází-li tato judikatura z výkladu vnitrostátního práva, který je neslučitelný s cíli směrnice (rozsudky ze dne 19. dubna 2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, bod 33, ze dne 17. dubna 2018, *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, bod 72, a ze dne 11. září 2018, *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, bod 64).

50 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že osobě povinné k dani povoluje plný odpodát DPH zatěžující na vstupu smíšené výdaje, když v platné daňové právní úpravě neexistují zvláštní pravidla upravující kritéria a metody pro rozdělení, které by umožnily osobě povinné k dani určit podíl DPH zaplacené na vstupu, jež je třeba považovat za DPH související s její ekonomickou činností a za DPH související s její neekonomickou činností.

K nákladům řízení

51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že osobě povinné k dani povoluje plný odpodát daní z prodané hodnoty (DPH) zatěžující na vstupu pořízení zboží a služeb touto osobou za účelem provádění ekonomické činnosti podléhající DPH i neekonomické činnosti, která nespadá do působnosti DPH, když v platné daňové právní úpravě neexistují zvláštní pravidla upravující kritéria a metody pro rozdělení, které by umožnily osobě povinné k dani určit podíl DPH zaplacené na vstupu, jež je třeba považovat za DPH související s její

ekonomickou ?inností a za DPH související s její neekonomickou ?inností.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.