

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 19. dubna 2018(1)

Věc C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

proti

Gminie Ryjewo (obec Ryjewo)

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sędem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Odpověď daní zaplacené na vstupu – Pořízení investičního majetku – Přiznání investičního majetku, pokud je úmysl použít ho pro ekonomické účely ještě nejistý – Původní použití pro činnost (obce jako orgánu veřejné moci) neopravujícím k odpadu daní – Pozdější použití pro zdaněnou činnost (změna použití) – Dodatečný odpověď daní opravou odpadu daní“

I. Úvod

1. V tomto řízení musí Soudní dvůr rozhodnout, zda je dodatečný odpověď DPH možný i tehdy, pokud osoba povinná k dani v okamžiku pořízení zboží toto zboží výslovně nepřiřadila ke svému podniku, nebo jeho pozdější použití jí nebylo v té chvíli konkrétně jasné. V projednávané věci(2) vyvstává tato otázka pro obec, která byla při pořízení zboží zároveň registrována jako osoba povinná k dani a toto zboží použila k uskutečnění plnění podléhajících DPH až po čtyřech letech od jeho pořízení (avšak stále ještě v rámci období pro opravu odpadu daní).

2. V opačném časovém pořadí by obec nárok na odpověď daní nesporně měla. Takovýto odpověď daní by se pouze dodatečně opravil formou zdanění odběru. Smí ale zatížení osoby povinné k dani daní z přidané hodnoty záviset na náhodě, pokud jde o časovou posloupnost použití investičního majetku?

3. U fyzické osoby, která zboží přiřadila výhradně pro svou soukromou potřebu, odmítá Soudní dvůr od rozhodnutí ve věci Lennartz(3) odpověď daní i v případě jeho pozdějšího použití k ekonomické činnosti. Právní úprava se však od té doby změnila, a je tedy nutno vyjasnit, zda tato judikatura i nadále platí. Platí případně také pro obec, která byla v okamžiku pořízení osobou povinnou k dani a zboží výslovně nepřiřadila k činností, které vykonává jako orgán veřejné

moci? Je v této souvislosti relevantní, že obec je za osobu nepovinnou k dani považována pouze za podmínek ?látku 13 sm?rnice o DPH?

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. ?lánek 13 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty(4) (dále jen „sm?rnice o DPH“) stanoví, kdy ve?ejnoprávní subjekty nejsou považovány za osoby povinné k dani:

„1. Státy, kraje, obce a jiné ve?ejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi nebo pln?ními, p?i nichž vystupují jako orgány ve?ejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s t?mito ?innostmi nebo pln?ními poplatky, p?ísp?vky ?i platby.

Uskute??ují-li takové ?innosti nebo pln?ní, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s t?mito ?innostmi ?i pln?ními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodá?ské sout?že.

Ve?ejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskute??ují ?innosti uvedené v p?íloze I, nejsou-li tyto ?innosti uskute??ovány v zanedbatelné mí?e. [...]“

5. ?lánek 167 uvedené sm?rnice stanoví:

„Nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?.“

6. ?lánek 168 sm?rnice o DPH obsahuje tuto úpravu:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskute??uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském stát? za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

7. ?lánek 184 sm?rnice o DPH se týká opravy p?vodního odpo?tu dan? na vstupu:

„Po?áte?ní odpo?et dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok.“

8. ?lánek 187 sm?rnice o DPH upravuje opravné období:

„1. V p?ípad? investi?ního majetku se oprava rozloží na p?t let v?etn? roku, kdy bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno.

?lenské státy však mohou p?i provedení opravy vycházet z období plných p?ti let, po?ítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitostí, které byly po?ízeny jako investi?ní majetek, m?že být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

2. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu daně uplatněné u investičního majetku.

Oprava podle prvního pododstavce se provádí na základě změny poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno, vyrobeno, nebo případně poprvé použito.“

B. Polské právo

9. Polský zákon o dani ze zboží a služeb (dále jen „zákon o DPH“)(5) upravuje v článku 15, které osoby jsou povinné k dani:

„1. Osobami povinnými k dani se rozumí všechny právnické osoby, organizační jednotky bez právní osobnosti a fyzické osoby, které vykonávají samostatně ekonomickou činnost uvedenou v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně osob těžících nerostné suroviny a zemědělců, jakož i činnost osob vykonávajících svobodná povolání. Za ekonomickou činnost se považuje rovněž využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]

6. Za osoby povinné k dani se nepovažují orgány veřejné moci a jim podřízené úřady, pokud plní úkoly stanovené ve zvláštních předpisech, k jejichž plnění byly zřízeny, s výjimkou činností prováděných na základě soukromoprávních smluv.“

10. Článek 86 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„V rozsahu, ve kterém jsou zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění, má osoba povinná k dani uvedená v článku 15 právo odpočíst z částky splatné daně daň odvedenou na vstupu s výhradou článku 114, čl. 119 odst. 4, čl. 120 odst. 17 a 19 a článku 124.“

11. Článek 91 zákona o DPH obsahuje ustanovení o opravě daně na vstupu:

„2. V případě zboží a služeb, které jsou osobou povinnou k dani podle předpisů o daních z příjmů zahrnuty do dlouhodobého majetku a hmotného majetku a nehmotného majetku podléhajícího odpisům, jakož i nemovitostí a časově neomezených užívacích práv k nemovitostem [...], musí být oprava uvedená v odstavci 1 provedena osobou povinnou k dani do pěti (v případě nemovitostí a časově neomezených užívacích práv k nemovitostem do deseti) let od roku, v němž byly poprvé použity. [...]

7. Ustanovení odstavce 1 až 6 platí obdobně v případech, kdy osoba povinná k dani [...] neměla [...] nárok na [úplný odpočet daně odvedené na vstupu za použité zboží nebo služby] a následně se změnil nárok na odpočet daně odvedené na vstupu za toto zboží nebo služby.“

III. Spor v povodním řízení

12. Spor ve věci projednávané předkládacím soudem se týká otázky, zda je obec Ryjewo (dále jen „obec“) oprávněna nárokovat si dodatečně odpot dan z svých investičních výdajů v poměrné výši. Důvodem sporu je skutečnost, že obec nechala vybudovat místní kulturní dům, který zpočátku používala pro účely obce jakožto orgánu veřejné moci. Náklady na výstavbu zahrnovaly také DPH.

13. Obec sice byla v okamžiku výstavby registrována jako osoba povinná k DPH a podávala příslušná daňová přiznání. Odpot dan však nejprve nebyl nárokován, neboť kulturní dům nebyl používán pro činnosti podléhající DPH. Vybudovaný kulturní dům nebyl ani výslovně přiznačen k „podniku“ obce.

14. Několik roků po dokončení kulturního domu se způsob jeho využívání změnil v tom smyslu, že jej obec nyní využívá rovněž pro uskutečňování činností podléhajících DPH. Obec se domnívá, že poskytováním služeb za úplatu, které spoívají v pronájmu kulturního domu, jí vzniká nárok na řádný odpot dan z faktur, které dokládají výdaje na jeho stavbu, a to formou víceleté opravy podle § 91 odst. 7 a 7a ve spojení s § 91 odst. 1 a 2 polského zákona o DPH.

15. Daňový orgán naopak konstatoval, že obci nepřísluší nárok na odpot DPH z výdajů na stavbu a provoz kulturního domu. Ministr financí měl za to, že obec tím, že požívala zboží a služby k investičnímu účelu (na stavbu kulturního domu) se záměrem jeho bezplatného poskytnutí Obecnímu kulturnímu centru, je nepožívala v rámci ekonomické činnosti, a proto nejednala jako osoba povinná k DPH. Pozdější užívání investičního majetku pro ekonomickou činnost nezpůsobilo, že obec v okamžiku jeho pořízení jednala jako osoba povinná k dani.

16. Soud prvního stupně zastával opačný názor. Předkládané skutečnosti podle něj nevylučují, že v okamžiku pořízení zboží a služeb k investičnímu účelu neměla obec v úmyslu je využívat v rámci své ekonomické činnosti. Tento soud měl za to, že pořízení využití pořízeného zboží a služeb osobou povinnou k dani pro účely nepodléhající DPH ji nezbavuje nároku odejít daň později, když se změnil účel využití tohoto zboží a služeb a tyto by byly použity pro účely zdanitelných činností.

17. Ministr financí podal proti rozhodnutí Vojvodského správního soudu kasační stížnost. Nejvyšší správní soud v Polsku, jež je nyní příslušný, se rozhodl využít řízení o předběžné otázce.

IV. Řízení před Soudním dvorem

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) předložil Soudnímu dvoru tyto otázky:

„1) Je obec ve svémle články 167, 168 a 184 a násl. směrnice [o DPH], jakož i zásady neutrality oprávněna (opravou) odpotíst daň odvedenou na vstupu ze svých investičních výdajů v situaci, kdy

– vytvořený (pořízený) investiční majetek se nejprve využíval pro účely činnosti nepodléhající DPH (na plnění úkolů obce jako orgánu veřejné moci v rámci pravomoci, která jí přísluší),

– ale způsob jeho využívání se změnil a obec ho nyní využívá i k uskutečňování zdanitelných plnění?

2) Je z hlediska odpovědi na první otázku relevantní, že obec v době, kdy byl investiční majetek vytvořen či pořízen, výslovně nevyjádřila úmysl, že ho bude v budoucnu využívat k uskutečňování zdaněných plnění?

3) Je z hlediska odpovědi na první otázku relevantní, že se investiční majetek bude využívat jak k uskutečňování zdaněných plnění, tak i plnění, která nepodléhají DPH (na plnění úkolů obce jako orgánu veřejné moci), a konkrétní investiční výdaje nelze objektivně přičíst k jedné z výše uvedených skupin plnění?

19. K těmto otázkám předložily v rámci řízení před Soudním dvorem písemná vyjádření obec Ryjewo, Polská republika a Evropská komise. Jednání, které se konalo dne 11. ledna 2018, se zúčastnila obec, Finanční správa Polské republiky, Polská republika a Evropská komise.

V. Právní posouzení

20. Otázky lze posoudit společně. Všechny směřují k tomu, zda si obec může dodatečně nárokovat poměrný odpot daní, jestliže se používání vybudovaného kulturního domu změnilo v tom smyslu, že je nyní používán k poskytování služeb podléhajících DPH.

A. Článek 168 směrnice o DPH jako výraz zásady neutrality

21. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví, že „[j]sou-li zboží [...] použity pro účely zdaněných plnění“, má osoba povinná k dani nárok odpot DPH za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno jinou osobou povinnou k dani. Tyto podmínky jsou všechny splněny.

22. Při odepření odpotu daní by naopak zůstalo zdanitelné použití zboží zatíženo daní z přidané hodnoty. To je zjevně slučitelné s myšlenkou neutrality práva upravujícího DPH. Podle judikatury Soudního dvora zajišťuje společný systém DPH úplnou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za předpokladu, že tyto činnosti samy podléhají DPH(6). Podle ustálené judikatury proto zásada neutrality v právních ustanoveních upravujících DPH vyžaduje, aby podnikatel jako výběrčí daní na účet státu byl v zásadě zcela zbaven zatížení DPH(7), pokud podnikatelská činnost sama o sobě slouží k uskutečňování (v zásadě) plnění podléhajících DPH(8). Tak tomu v projednávané věci je.

23. Z judikatury Soudního dvora navíc plyne, že zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, brání tomu, aby zdanění profesní činnosti osoby povinné k dani vedlo ke dvojímu zdanění(9). Nemožnost odpotu DPH, kterou je zatíženo pořízení zboží, spolu se současným zdaněním plnění uskutečňovaných s tímto zbožím představuje výsledku dvojí zdanění. Také tato skutečnost tedy mluví pro možnost dodatečného odpotu daní odvedené na vstupu v projednávané věci.

24. Při zohlednění změny v právní úpravě již dosavadní judikatura Soudního dvora týkající se dodatečného odpotu daní tomuto výsledku, který je v souladu se zásadou neutrality, nutně nebrání.

B. Článek 167 směrnice o DPH jako výjimka ze zásady neutrality?

1. Dosavadní judikatura k článku 20 šesté směrnice

25. V době platnosti článku 20 odst. 2 šesté směrnice 77/388/EHS(10) Soudní dvůr konstatoval, že osoba, která nabývá majetek pro soukromé účely a použije jej k ekonomické činnosti až později, nemá nárok na odpočet daně na vstupu(11). Tuto – ne zcela nespornou(12) – judikaturu Soudní dvůr výslovně rozšířil také na veřejnoprávní subjekty(13).

26. Soudní dvůr ve své ustálené judikatuře nicméně také zdůrazňuje, že osoba, která nabývá majetek pro účely ekonomické činnosti ve smyslu článku 9, tak činí jako osoba povinná k dani i tehdy, když tento majetek není pro tuto ekonomickou činnost ihned využíván(14). Soudní dvůr má za to, že užívání majetku k soukromým účelům po dobu 23 měsíců nebrání plnému odpočtu daně na vstupu(15). V daném případě dotčená osoba však svůj úmysl pozdějšího využívání k ekonomické činnosti vyjádřila v okamžiku nabytí majetku („rozhodnutí o přiznání“).

27. Existují však také rozhodnutí, v nichž byl dodatečný odpočet daně na vstupu zamítnut(16). Tato rozhodnutí se však týkala starého právního stavu upraveného šestou směrnicí 77/388/EHS do vstupu směrnice o DPH v platnost. Článek 20 odst. 2 šesté směrnice 77/388/EHS stanovil, že se oprava odpočtu daně provádí za rok, „v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno“. Je tedy pochopitelné, že Soudní dvůr měl i přes opačný názor generálního advokáta Jacobse(17) za to, že v případech, jako je tento, dodatečný odpočet daně podle článku 20 šesté směrnice 77/388/EHS nepřícháží do úvahy(18).

2. Okamžik vzniku nároku na odpočet daně

28. Tato judikatura Soudního dvora vychází z článku 167 směrnice o DPH. Článek 167 směrnice o DPH stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně(19). Podle judikatury Soudního dvora tudíž existenci nároku na odpočet daně rozhodující měrou určuje postavení, ve kterém osoba v takovém okamžiku jedná(20). Nárok na odpočet daně vzniká dodáním (článek 63 směrnice o DPH), rozhodující je tedy pořízení zboží.

29. A naopak, pokud zboží není používáno pro ekonomické činnosti osoby povinné k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, nýbrž „je používáno pro její soukromou spotřebu“, nárok na odpočet daně vzniknout nemůže(21). Důsledkem souhry článku 167 a článku 9 směrnice o DPH je skutečnost, že osoba, která se osobou povinnou k dani stane až později a zboží pořízené „soukromě“ použije k dosažení zdanitelných plnění ve smyslu článku 9 směrnice o DPH teprve později, nemůže podle názoru Soudního dvora dodatečně uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

30. Pokud však zboží pořídí jako osoba povinná k dani, může uplatnit nárok na odpočet daně dokonce v plné výši v okamžiku pořízení. Podle judikatury Soudního dvora je za osobu povinnou k dani považována osoba, která provádí investiční výdaje s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 směrnice o DPH(22).

31. Dokonce ani nevadí, bude-li zboží pro činnosti opravňující k odpočtu daně použito pouze v zanedbatelném rozsahu. Tyto okolnosti jsou zohledněny až dodatečně podle článku 184 a násl. nebo článků 16 a 26 směrnice o DPH, které přivodí (příliš vysoký) odpočet daně opravují(23). Případy, kdy je zboží, které bylo pořízeno s odpočtem daně, použito k jiným účelům než k účelům podnikání, upravují články 16 a 26 směrnice o DPH. V těchto případech dochází k dodatečnému zdanění tohoto použití k jiným účelům než k účelům podnikání.

3. Neexistence výslovné úpravy vkladu

32. Směrnice o DPH však neobsahuje výslovnou úpravu obráceného případu určitého vkladu, kdy se zboží „pořízené soukromě“ používá pro ekonomickou činnost až dodatečně.

33. Vzniká tak rozpor se základní zásadou neutrality (k tomu výše bod 22), na kterou upozornil již generální advokát Jacobs(24). V závislosti na časové posloupnosti ekonomického používání zboží vznikají různé právní úkony, a to dokonce i tehdy, když se časový rozsah ekonomického používání a z toho plynoucí DPH překrývají. Článek 184 a násl. směrnice o DPH naopak stanoví, že při přechodu mezi nezdanitelnou a zdanitelnou činností není časová posloupnost použití pořízeného zboží rozhodující.

34. Takové rozdílné zacházení s podniky, které uskutečňují – až na časovou posloupnost – stejná zdanitelná plnění, je i ohledem na článek 20 Listiny sotva obhajitelné(25).

4. Zohlednění změnného znění směrnice o DPH

35. Soudní dvůr se, pokud vím, dosud výslovně nevyjádřil k otázce dodatečného odpočtu daně při „vkladu“ zboží pořízeného osobou, která není povinná k dani, s ohledem na nové znění článku 187 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH.

36. Podle změnného znění(26) článku 187 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH totiž již není relevantní pouze okamžik pořízení nebo výroby zboží, nýbrž také prvního použití po pořízení („nebo případně poprvé použito“). Podle mého názoru se to vztahuje zejména na případy, v nichž osoba povinná k dani zboží ještě nepřiadala své ekonomické činnosti, a nemohla tedy při pořízení uplatnit (zpravidla plný a okamžitý) odpočet daně.

37. V souladu se zněním směrnice jsou v projednávané věci pozdější opravy odpočtu daně založeny na okamžiku prvního použití, což nutně předpokládá (dodatečný) odpočet daně v okamžiku použití. Pokud by totiž pořizovatel zamýšlel příslušné použití již v okamžiku pořízení, pak by nárok na odpočet daně existoval již od počátku a otázka dodatečného odpočtu daně opravou by nevystala. Směrnice o DPH tak nyní výslovně vychází z dodatečné možnosti přiznání již pořízeného zboží tím, že toto zboží bude dodatečně použito k ekonomické činnosti.

38. V souladu s novým právním stavem tedy Soudní dvůr nebránil poměrnému dodatečnému odpočtu daně u obce, která – podobně jako v projednávané věci – používala sportovní halu nejprve jako orgán veřejné moci a později k uskutečňování činností podléhajících DPH(27).

39. Z důvodu převodně konkrétně plánovaného použití pro neekonomické účely neexistuje okamžitý nárok na odpočet daně. Pokud se však použití dodatečně změní během opravného období pro odpočet daně, pak znění článku 184 a násl. směrnice o DPH umožňuje přesnou dodatečnou opravu odpočtu daně *ex nunc* a za rok v příslušné výši od okamžiku, kdy nastala změna použití. Pokud se rozsah ekonomického použití znovu změní, může opět dojít k příslušné opravě v souladu s článkem 184 a násl. směrnice o DPH.

40. Taková dodatečná oprava neprovedeného odpočtu daně je také v souladu se smyslem a účelem článku 184 a násl. směrnice o DPH. Jak totiž již Soudní dvůr konstatoval, představuje systém oprav odpočtů (články 184 a 185 směrnice o DPH) základní prvek systému zavedeného směrnicí o DPH v rozsahu, v němž je určen k zajištění přesnosti odpočtu daně a tedy neutrality daňové zátěže(28). Pouze taková dodatečná oprava má za následek zbavení zatížení osoby povinné k dani daní z přidané hodnoty, jež je spojeno s pořízením zboží.

41. Taková oprava kromě toho zamezuje nerovnému zacházení s osobami povinnými k dani, v závislosti na časové posloupnosti ekonomického nebo neekonomického použití zboží. Pro tento

výklad hovoří také §lánek 20 listiny. V konečném důsledku se tak zamezí jak neoprávněnému zvýhodnění, tak neoprávněnému znevýhodnění osoby povinné k dani.

42. Dodatečná změna odpotu daně v souladu s §lánkem 184 a násl. směrnice o DPH je jak s ohledem na daňové přímky tak s ohledem na odstranění daňové zátěže při použití zboží k ekonomickým činnostem přesnější způsobem, než je plný odpot daně na základě pouze plánovaného (částečného) ekonomického použití. Nedochází tak ke spornému předfinancování podnik(29) formou odpotu daně pouze na základě (plánovaného) minimálního ekonomického použití a z toho plynoucího úplného přiznání zboží. Není bez důvodu, že unijní normotvůrce §lánkem 168a směrnice o DPH do velké míry dodatečně znemožnil takové modely financování u pozemků, které byly používány převážně k účelům bydlení.

C. Podpříná: Kritéria pro jednání jako osoba povinná k dani

43. Nebude-li se Soudní dvůr ztotožňovat s mým výkladem §lánku 184 a násl. (zejména §lánku 187 odst. 2 druhého pododstavce) směrnice o DPH, pak rozhodující otázka v tomto případě bude znít: Jak se posuzuje, zda obec považuje plnění zatížené daní z předané hodnoty jako osoba povinná k dani, nebo jako osoba nepovinná k dani, pokud v okamžiku pořízení výslovně neuvede své rozhodnutí?

44. Otázka, zda osoba povinná k dani nabyla majetek, když jednala jako taková, a sice pro účely své ekonomické činnosti ve smyslu §lánku 9 směrnice o DPH, je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani(30).

1. Rozhodnutí o přiznání i přes chybný úmysl

45. Soudní dvůr požaduje pro okamžitý a úplný odpot daně objektivními důkazy potvrzený úmysl ve smyslu §lánku 9 směrnice o DPH samostatně vykonávat s investičním majetkem ekonomickou činnost(31).

46. V projednávané věci obec v okamžiku pořízení ještě nevěděla, zda a v jakém rozsahu bude kulturní dům používat pro ekonomickou činnost. Nemohla tedy takový úmysl ani deklarovat. Od osoby povinné k dani by se v tomto směru požadovalo něco nemožného. Každopádně by existovala pochybná motivace dosáhnout formou preventivních „prohlášení o úmyslu“ přiznání tohoto zboží k podniku.

47. Tomuto dilematu se Soudní dvůr vyhýbá ve věci Gmina Międzyzdroje(32), ve které byl použit §l. 187 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH. Jak správně argumentuje Polská republika, Soudní dvůr zde sice nikoliv výslovně, ve výsledku však přesto přiznává obci dodatečný poměrný nárok na odpot daně u investic do sportovní haly, která byla pro účely uskutečňování plnění podléhajících DPH spočívajících v pronájmu využívána až delší dobu po jejím pořízení. Soudní dvůr zde nevycházel z rozhodnutí o přiznání v okamžiku pořízení. Spíše konstatoval, že odpot daně na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu(33).

2. Přiznání podle §lánku 13 směrnice o DPH

48. Pokud ale nelze vycházet z úmyslu v okamžiku pořízení, je zapotřebí jiné kritérium. Do úvahy přichází – přinejmenším u veřejnoprávních subjektů – příslušné zohlednění §lánku 13 směrnice o DPH. O tento §lánek se v zásadě opírá argumentace obce a také Komise vyjádřila při jednání jisté sympatie pro toto řešení.

49. ?lánek 13 sm?rnice o DPH vychází z toho, že veřejnoprávní subjekty se obvykle nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi nebo pln?ními, p?i nichž vystupují jako orgány veřejné moci. Takovými ?innostmi jsou ?innosti, které uvedené subjekty vykonávají v rámci pro n? stanoveného právního režimu. Naopak se nejedná o takové ?innosti, které vykonávají za týchž právních podmínek jako soukromé hospodá?ské subjekty.

50. Bylo by tedy rozhodující, zda obec p?i po?ízení jednala jako orgán veřejné moci. To však lze p?edpokládat pouze výjime?n? (nap?. v p?ípad? vyvlastn?ní). Obvyklé zásobování spot?ebním zboží veřejnoprávní subjekt zpravidla neprovádí v rámci své ?innosti jako orgán veřejné moci. Obec by tedy p?i po?ízení v?tšinou jednala jako osoba povinná k dani.

51. M? však argumentace ?lánkem 13 sm?rnice o DPH nep?esv?dčila. Již zn?ní tohoto ?lánku mluví o tom, že veřejnoprávní subjekty se v souvislosti s pln?ními za ur?itých okolností nepovažují za osoby povinné k dani. Toto ustanovení se tedy vztahuje výslovn? na stranu výstupu (tzn. poskytování služeb), a nikoliv na stranu vstupu (tedy po?izování služeb). Ješt? jasn?ji to definuje ?l. 13 odst. 1 druhý a t?etí pododstavec sm?rnice o DPH. Zde se zd?raz?uje narušení hospodá?ské sout?že (druhý pododstavec) a uskute??ování ?inností v nezanedbatelné mí?e (t?etí pododstavec). Obojí nelze p?enést na stranu vstupu v okamžiku po?ízení.

52. Smysl a ú?el ?lánku 13 sm?rnice o DPH spo?ívá ve zvýhodn?ní ur?itých ?inností veřejnoprávních subjekt? (34), pokud a protože vystupují jako orgány veřejné moci. Vede-li však toto zvýhodn?ní k výraznému narušení hospodá?ské sout?že, pak jsou podle ?l. 13 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH takové ekonomické ?innosti zásadn? zdan?ny i v p?ípad?, jsou-li uskute??ovány veřejnými subjekty jako orgány veřejné moci. Zvýhodn?ní tedy v tomto sm?ru op?t odpadá.

53. V projednávané v?ci by p?enesení ?lánku 13 sm?rnice o DPH na po?ízení zajisté obci pomohlo. Po?izuje-li ale obec zboží jako orgán veřejné moci, tento p?ístup by ji za ur?itých okolností znevýhod?oval. P?i d?sledném postupu by totiž musel být odp?et dan? vylou?en, dokonce i v p?ípad?, že by obec se zbožím, které po?ídila jako orgán veřejné moci, uskute??ovala ekonomické ?innosti. Pro odp?et dan? je podle ?lánku 168 sm?rnice o DPH ale rozhodující to, zda bylo po?ízení zatíženo daní z p?ídané hodnoty a zda je zboží použito pro ú?ely zdan?ných pln?ní. Jak ukazuje ?l. 14 odst. 2 písm. a) sm?rnice o DPH, o zdanitelné dodání zboží se m?že jednat i v p?ípad? p?evodu vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základ? p?íkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývajícího ze zákona (v sou?asnosti již vynutitelné orgánem veřejné moci).

54. ?lánek 13 sm?rnice o DPH se tedy nevyjad?uje k otázce, zda veřejnoprávní subjekt jedná p?i po?ízení zboží jako osoba povinná k dani nebo jako osoba nepovinná k dani, nýbrž pouze k tomu, zda je p?i dodání zboží a poskytování služeb považován za osobu povinnou k dani.

3. Domn?nka o p?í?azení u osoby povinné k dani, která zboží pozd?ji skute?n? použije pro ú?ely pln?ní podléhajících DPH

55. Bude-li Soudní dv?r sdílet alespo? m?j názor, že je s ohledem na zásadu neutrality a zásadu rovného zacházení problematické, že právní úprava vkladu na rozdíl od zdan?ní výb?ru chybí, m?l by to alespo? zohlednit velkorysejším posouzením pojmu po?ízení „jako osoba povinná k dani“.

56. Ve v?cech, o kterých dosud Soudní dv?r rozhodoval a ve kterých byl dodate?ný odp?et dan? zamítnut, byl po?izovatel zboží v okamžiku po?ízení osobou nepovinnou k dani (jako ve v?ci Waterschap(35)) nebo zboží vložil do svého podniku výslovn? až pozd?ji (jako ve v?ci

Lennartz(36)), takže sám vycházel z toho, že jej nejprve pořídil pro soukromé účely. Projednávaná věc je však odlišná, neboť pořízovatel je osobou povinnou k dani, která neučinila žádné výslovné rozhodnutí.

57. U osoby povinné k dani, která pořízuje zboží, jež může vzhledem k jeho charakteru také použít k ekonomické činnosti, a která ještě nemůže vyloučit, že toto zboží bude během období uvedeného v článku 187 směrnice o DPH jednou použito k uskutečnění činností podléhajících DPH, se ale lze domnívat, že jej v okamžiku pořízení jako osoba povinná k dani pořídila také s úmyslem případného pozdějšího ekonomického použití. To každopádně platí, pokud toto zboží výslovně nepřiřadila své neekonomické oblasti, a tím jej nevyjmula z oblasti působnosti práva upravujícího daň z přijaté hodnoty(37).

58. Znění článku 187 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH, které bylo v porovnání se šestou směrnicí 77/388/EHS pozmeněno (k tomu podrobně výše body 36 a 37), hovoří také pro toto řešení, protože nyní uvádí také první použití po pořízení („nebo případně poprvé použito“).

59. Z toho vyplývá, že při zohlednění znění článku 187 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně při pořízení také na základě pouhého potenciálního úmyslu použití, je-li toto později potvrzeno. Z důvodu nejdříve konkrétní plánovaného použití pro jiné než ekonomické účely existuje ale nejprve pouze ze své podstaty (a tedy pouze ve výši 0 euro). Změnili se však použití dodatečně během opravného období pro odpočet daně, pak znění článku 184 a článku 185 směrnice o DPH umožňuje přesnou dodatečnou opravu odpočtu daně *ex nunc* a za rok v příslušné výši.

60. Domněnka takovéhoho potenciálního úmyslu budoucího použití tedy neumožňuje osobě povinné k dani okamžitý odpočet daně, nýbrž otevírá pouze možnost pozdějšího poměrného odpočtu daně, pokud je zboží v rámci opravného období pro odpočet daně ještě používáno pro účely plnění podléhajících DPH. Také tímto se zamezí jak neoprávněnému zvýhodnění, tak neoprávněnému znevýhodnění osoby povinné k dani.

VI. Závěry

61. Navrhuji tedy, aby na otázky Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) bylo odpovězeno takto:

„Obec má podle článků 167, 168, 184 a 185 a čl. 187 odst. 2 druhého pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i podle zásady neutrality nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu ze svých investičních výdajů formou opravy, pokud jejich prostřednictvím uskutečňuje zdanitelná plnění. Platí to i tehdy, byl-li vyrobený nebo pořízený investiční majetek zpočátku použit pro účely činnosti, která nepodléhá dani z přidané hodnoty, ale způsob použití investičního majetku se v rámci období uvedeného v článku 187 směrnice o DPH změnil a obec jej nyní používá také k uskutečnění zdanitelných plnění.

Není přitom relevantní, zda obec již v okamžiku výroby nebo pořízení zboží projevila úmysl využívat jej v budoucnu pro účely uskutečnění plnění podléhajících dani z přidané hodnoty.

Z hlediska odpovědi na první otázku také není relevantní, že se investiční majetek využívá jak pro účely zdanitelných plnění, tak pro účely plnění, která nepodléhají dani z přidané hodnoty, a že konkrétní investiční výdaje nelze objektivně přiřadit k jedné z uvedených skupin plnění. To se týká pouze otázky rozdělení výše odpočtu daně, nikoliv však nároku na odpočet daně jako takového.“

- 1 Původní jazyk: němčina.
- 2 Pokud jde o srovnatelné věci, viz usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) a rozsudek ze dne 2. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).
- 3 Rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).
- 4 Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.
- 5 Ustawa o podatku od towarów i usług ze dne 11. března 2004 (jednotné znění, Dz. U. 2011, ř. 177, položka 1054, v platném znění).
- 6 Rozsudky ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 38), ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 3. března 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 25 a citovaná judikatura), a ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19).
- 7 Rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25) a ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).
- 8 – Rozsudky ze dne 13. března 2014, Malburg (C 204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C 63/04, EU:C:2005:773, bod 51), ze dne 21. dubna 2005, HE (C 25/03, EU:C:2005:241, bod 57), jakož i moje stanovisko ve věci Di Maura (C 246/16, EU:C:2017:440, bod 42).
- 9 Rozsudek ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40); rovněž viz rozsudky ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 42), a ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 46).
- 10 Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Tato směrnice stanovila: „Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daní v následujících letech a nárokem na odpočet daní za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.“
- 11 Rozsudky ze dne 19. července 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, bod 17), ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 44), ze dne 6. května 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, bod 17), a ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-405/90, EU:C:1991:315, body 8, 9 a 17).
- 12 Pokud jde o podrobný komentář, viz H. Stadie v Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, pozn. 1860 a násl. (stav: 170. vydání – leden 2017)
- 13 Rozsudek ze dne 2. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, body 39 a 40).
- 14 Rozsudky ze dne 19. července 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, bod 31), ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 44 a 52) a ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 14).
- 15 Rozsudek ze dne 19. července 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, bod 27).

- 16 Rozsudky ze dne 2. ?ervna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335), a ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315).
- 17 Stanovisko generálního advokáta Jacobse ve v?ci Charles a Charles-Tijmens (C?434/03, EU:C:2005:48, body 89 a 90).
- 18 Rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, bod 44).
- 19 Viz také rozsudek ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315).
- 20 Jak výslovn? vyplývá z rozsudk? ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 35), ze dne 30. b?ezna 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, bod 38) a ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 9).
- 21 Jak výslovn? uvádí Soudní dv?r v rozsudku ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, bod 9).
- 22 Jak výslovn? vyplývá z rozsudk? ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, bod 27), ze dne 8. ?ervna 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, bod 34), a ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfrisa a další (C?110/98 až C?147/98, EU:C:2000:145, bod 47), viz k tomu moje stanovisko ve v?ci X (C?334/10, EU:C:2012:108, bod 81).
- 23 Takto ve výsledku také rozsudky ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, bod 28), a ze dne 8. ?ervna 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, bod 35).
- 24 Stanovisko generálního advokáta Jacobse ve v?ci Charles a Charles-Tijmens (C?434/03, EU:C:2005:48, body 75 a násl.).
- 25 Viz rozsudek ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, bod 44). Soudní dv?r v tomto p?ípad? výslovn? rozhodl, že zásada da?ové neutrality brání, pokud jde o da?ové zacházení s identickými ?innostmi investic do nemovitostí, neodvodn?ným rozdílem mezi podniky, které mají stejný profil a vykonávají stejnou ?innost.
- 26 ?lánek 20 odst. 2 šesté sm?rnice 77/388/EHS pouze stanovil, že se oprava provádí za rok, „v n?mž bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno“.
- 27 Usnesení ze dne 5. ?ervna 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, bod 19 a násl.).
- 28 Usnesení ze dne 5. ?ervna 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, bod 24).
- 29 Tento ú?inek nastává, protože oprava se podle ?lánku 184 a násl. a také podle ?l. 26 odst. 1 písm. a) sm?rnice o DPH provádí pouze pom?rn? za rok a ve výsledku tak podnikateli ohledn? této dan? z p?ídané hodnoty po dobu odpo?tu poskytuje bezúro?nou p?íjku.
- 30 Rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt (C?118/11, EU:C:2012:97, bod 58), v tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 8. b?ezna 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, bod 29), a ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, bod 21).
- 31 Jak výslovn? vyplývá z rozsudk? ze dne 8. ?ervna 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, bod 34), a ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfrisa a další (C?110/98 až C?147/98,

EU:C:2000:145, bod 47), k tomu viz také moje stanovisko ve věci X (C-334/10, EU:C:2012:108, bod 81).

32 Usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 19), Soudní dvůr se již vyjádřil v tom smyslu také v rozsudku ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

34 Soudní dvůr v tomto případě často hovoří o *osvobození od daně*, rozsudky ze dne 13. prosince 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 41), ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království Velké Británie a Severního Irska (FAO, C-359/97, EU:C:2000:426, bod 55), a ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (C-235/85, EU:C:1987:161, body 20 a 21), které musí být vykládáno v úzkém slova smyslu.

35 Rozsudek ze dne 2. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

36 Rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

37 To je dle názoru Soudního dvora totiž důsledkem pořízení osobou nepovinnou k dani – zejména viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, bod 33).