

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 6. prosince 2018(1)

Věc C-566/17

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

proti

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Nárok na odpočet daní na vstupu zaplacené za dodání zboží a poskytnutí služeb použitých neoddaitelným způsobem pro účely ekonomických činností a činností, které nemají povahu ekonomických činností – Stanovení odpočetitelného podílu daní odvedené na vstupu – Zásada daňové neutrality – Zda a v jakém rozsahu musí být výpočet daní odvedené na vstupu stanoven zákonem – Neexistence vnitrostátních pravidel pro metody stanovující rozdělení daní na vstupu ze zboží a služeb použitých neoddaitelným způsobem pro účely ekonomických činností a činností, které nemají povahu ekonomických činností“

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vyvstává v rámci sporu, který se týká rozsahu nároku na odpočet DPH na vstupu zaplacené ze zboží a služeb použitých neoddaitelným způsobem osobami povinnými k dani pro účely jejich ekonomických činností a činností, které nemají povahu ekonomických činností.

2. I když podle všeho ze struktury směrnice 2006/112/ES(2) vyplývá, že tento nárok lze uplatnit pouze v případě, jsou-li zboží a služby použity pro účel ekonomické činnosti, tato směrnice nestanoví metody ani kritéria pro rozdělení daní odvedené na vstupu v takových situacích. Předkládající soud žádá o poskytnutí vodítka ohledně toho, zda skutečnost, že vnitrostátní právo také nemá zvláštní pravidla upravující tuto problematiku, ovlivňuje rozsah, v němž může osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu ve vztahu k takovému zboží a službám. Konkrétně vyvstává otázka, zda existuje v unijním právu obecná zásada nebo základní právo, které by bránilo vnitrostátnímu soudu za těchto okolností, aby uplatnil tato omezení u nároku na odpočet ve věci v původním řízení.

Směrnice 2006/112/ES

3. Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112 definuje „osobu povinnou k dani“ jako „jakoukoliv osob[u], která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Podle článku 13 uvedené směrnice platí, že veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani „v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby“.

4. Hlava X směrnice 2006/112 (nazvaná „Odpověď dan“) je rozdělena na několik kapitol. Článek 168 v kapitole 1, která má název „Vznik a rozsah nároku na odpověď dan“, stanoví, že „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, odpověst od daně, kterou je povinna odvést, [...]:(3) (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“(4).

5. V rámci kapitoly 2 (nazvané „Poměrný odpověď dan“) čl. 173 odst. 1 stanoví, že „v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpodátelná [...], tak i pro plnění, u nichž daň odpodátelná není, je odpodátelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění“. Tento článek dále uvádí, že „odpodátelný podíl se stanoví v souladu [se vzorcem stanoveným v] článku 174 a 175“(5).

Vnitrostátní právní úprava

Ústava Polské republiky

6. Podle článku 217 Ústavy Polské republiky platí, že opatření týkající se ukládání daní, včetně stanovení osob povinných k dani, daňových sazeb, jakož i pravidel pro poskytnutí daňových úlev a prominutí daní, společně s kategoriemi osob povinných k dani, jež jsou od daně osvobozeny, musí být stanovena zákonem.

Zákon o DPH

7. Směrnice 2006/112 byla provedena do polského právního řádu prostřednictvím Ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004, ve znění pozdějších předpisů(6).

8. Článek 15 odst. 6 zákona o DPH stanoví, že „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 příslušnými ustanoveními a k jejichž provádění byly zřízeny, s výjimkou činností vykonávaných na základě soukromoprávních smluv.

9. Článek 86 odst. 1 zákona o DPH provádí do vnitrostátního právního řádu článek 168 směrnice 2006/112. Stanoví, že „[...]osoba povinná k dani uvedená v článku 15, jsou-li zboží a služby použity k uskutečňování jejích zdanitelných plnění, má nárok na odpověď daně odvedené na vstupu od daně, kterou je povinna odvést [...]“ (kurzivou zvýraznila autorka tohoto stanoviska).

10. Článek 90 odst. 1 až 3 zákona o DPH odráží články 173 až 175 směrnice 2006/112 v tom rozsahu, v němž tato ustanovení upravují poměrný odpověď DPH v případě zboží a služeb použitých osobou povinnou k dani jak na ekonomické činnosti, u nichž je DPH odpodátelná, tak i u těch, u kterých DPH odpodátelná není.

11. Od 1. ledna 2016 byly do § 86 zákona o DPH přidány odstavce 2a až 2h. Tato ustanovení vložila demonstrativní výčet metod, které může osoba povinná k dani použít na stanovení odpočitatelného podílu DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytnutí služeb použitých pro oba účely, a to jak ekonomických činností, tak i činností, které nemají povahu ekonomických činností této osoby povinné k dani.

Skutkové okolnosti, řízení a předběžná otázka

12. Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Svazek obcí Zagłębia Miedziowego se sídlem v Polkowicích, dále jen „Związek Gmin“) je subjektem veřejného práva, kterému několik jednotek územní samosprávy svěřilo úkol plnit jejich zákonné povinnosti, pokud jde o nakládání s odpadem v územích oblastech, za které nesou společnou zodpovědnost. Za plnění těchto povinností dostává Związek Gmin poplatek za nakládání s komunálním odpadem. Podle vnitrostátního práva Związek Gmin není považován v tomto ohledu za osobu povinnou k dani a jeho činnosti tudíž nepodléhají DPH.

13. Mezi lety 2013 a 2015 poskytoval Związek Gmin za úplatu doplňkové služby, které spočívaly v poskytnutí a přepravě kontejnerů na různé typy odpadu. Poskytování těchto služeb představuje hospodářskou činnost pro účely směrnice 2006/112. Některé z těchto služeb podléhají DPH s různými sazbami, zatímco jiné jsou od DPH osvobozeny.

14. Během tohoto období Związek Gmin vynaložil provozní a investiční výdaje. Některé z těchto výdajů se vztahovaly k poskytnutí služeb uskutečněných ve vztahu k oběma činnostem, a to jak k jeho ekonomickým činnostem, tak i k činnostem, které nemají povahu ekonomických činností.

15. Związek Gmin měl pochybnosti o tom, jak správně vypočítat odpočitatelný podíl DPH odvedené na vstupu, která zatížila tato poskytování služeb. Požádal proto Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (předseda daňové správy, Polsko)(7), aby k tomuto vydal své stanovisko na základě pravidel o DPH.

16. Dne 17. října 2016 předseda správy(8) rozhodl, že za účelem stanovení odpočitatelného podílu daně odvedené na vstupu by Związek Gmin měl zaprvé stanovit podíl daně odvedené na vstupu související s jeho hospodářskou činností, to znamená plnění podléhající DPH nebo osvobozená od této daně a zadruhé, protože některé z jeho činností byly osvobozeny od DPH, použít na takto vypočtenou částku vzorec definovaný v § 90 zákona o DPH. Předseda správy také konstatoval, že do výlučné odpovědnosti osoby povinné k dani náleželo, aby zvolila metodu pro výpočet.

17. Związek Gmin napadl toto rozhodnutí u předsedajícího soudu. Tvrdil, že zákon o DPH nestanoví žádné předběžné rozdělení DPH odvedené na vstupu, a že proto na jeho nárok na odpočet této daně lze použít pouze vzorec definovaný v § 90 zákona o DPH.

18. V této souvislosti předsedající soud uvádí, že v rozhodné době neexistovala ve vnitrostátním právním řádu žádná ustanovení, která by stanovila kritéria nebo metody výpočtu odpočitatelného podílu DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytnutí služeb použitých neodpočitatelným způsobem jak pro účely ekonomických činností, tak pro činnosti, které nemají povahu ekonomických činností osoby povinné k dani. Předsedající soud uvádí, že v případě právnických osob, které plní veřejnoprávní zákonné povinnosti, tak přestože pouze zlomek dodání zboží a poskytování služeb skutečně slouží účelu ekonomické činnosti, zatímco zbytek je použit pro činnosti spadající mimo rámec směrnice 2006/112, neexistence pravidel vedla ke správní praxi uznávání nároku na odpočet celé DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a

poskytnutí takových služeb(9). Předkládající soud dodává, že tato praxe byla vytvořena na základě rozsudku Naczelneho Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 24. října 2011(10), ve spojení se zásadou stanovenou v článku 217 polské ústavy, že právo uložit daně a poplatky je ve výhradní pravomoci zákonodárce.

19. Na tomto základě předkládající soud přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující otázku:

„Brání čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112[...] a zásada neutrality DPH takové vnitrostátní praxi, která spočívá v přiznání plného nároku na odpočet DPH odvedené 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 osvobozených od daně) i plnění nespadajících do rozsahu působnosti DPH, když vnitrostátní zákon nestanoví metody a kritéria pro rozdělení částek DPH odvedené na vstupu podle výše uvedených kategorií plnění?“

20. Zwiżek Gmin, Polská republika a Komise předložily vyjádření. Na jednání konaném dne 20. září 2018 všechny tyto zúčastněné strany společně s žalovaným v řízení před předkládajícím soudem (předseda správy) učinili ústní vyjádření.

Úvodní poznámky

21. Jak jsem vysvětlila výše(11), hlavní zákonnou povinností Zwiżku Gmin je poskytování služeb ve veřejném zájmu. Předkládající soud správně uvádí, že takové činnosti nepředstavují ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 směrnice 2006/112/ES a spadají mimo oblast působnosti této směrnice. Z toho vyplývá, že podle článku 13 uvedené směrnice není Zwiżek Gmin v tomto smyslu osobou povinnou k dani.

22. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pouze zbytkový podíl činností Zwiżku Gmin je ekonomické povahy ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, a že v důsledku toho je osobou povinnou k dani pro účely této směrnice pouze v souvislosti s poslední uvedenými činnostmi.

23. Zwiżek Gmin nevybírá žádnou DPH odvedenou na výstupu v souvislosti se službami, které poskytuje v rámci své zákonné povinnosti ve veřejném zájmu. Naproti tomu má povinnost přidat DPH odvedenou na výstupu podle příslušné sazby k ceně doplňkových služeb, které poskytuje svým klientům, a vybrat od nich tuto daň.

24. Dodavatelé zboží a poskytovatelé služeb Zwiżku Gmin přidávají DPH odvedenou na vstupu podle příslušné sazby na zboží a služby, které Zwiżek Gmin dostává, a to bez ohledu na účel, pro který tato dodání zboží nebo poskytnutí služeb následně použije. Lze tu rozlišovat tři kategorie dodání zboží a poskytování služeb: i) dodání zboží a poskytování služeb použitých výlučně pro účel ekonomické činnosti; ii) dodání zboží a poskytování služeb použitých výlučně pro účel zákonné činnosti ve veřejném zájmu a iii) dodání zboží a poskytování služeb použitých neoddělitelným způsobem pro účel obou dvou druhů činností(12).

25. V předvodním řízení je nesporné, že DPH odvedená na vstupu, která zatěžuje první kategorii dodání zboží a poskytování služeb, je *plně odpočitatelná*, zatímco DPH odvedená na vstupu, která zatěžuje druhou kategorii dodání zboží a poskytování služeb, *není odpočitatelná*.

Posouzení předložené otázky

26. V rámci své otázky předkládající soud žádá o vodítko k otázce, zda je s unijním právem slučitelná správní praxe, která spočívá v přiznání osobě povinné k dani vykonávající souasně

zákonnou činnost ve veřejném zájmu a ekonomickou činnost, jako je Zvířezek Gmin, plný nárok na odpot DPH odvedené na vstupu, pokud jde o dodání zboží a poskytnutí služeb použitých neoddělitelným způsobem pro účel ekonomických činností i činností, které nemají povahu ekonomických činností, osoby povinné k dani (tčtí výše uvedená kategorie).

27. Pochybnosti předkládajícího soudu podle všeho vyplývají z neexistence příslušných ustanovení nejen v zákoně o DPH, ale také ve směrnici 2006/112/ES, která se touto problematikou zabývá.

28. Podle ustálené judikatury směrnice 2006/112/ES neharmonizuje metody nebo kritéria, která členské státy musí uplatnit pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda připadají na hospodářské nebo nehospodářské činnosti(13).

29. Soudní dvůr konkrétně uvedl, že režim pro poměrný odpot daně stanovený v člancích 173 až 175 směrnice 2006/112/ES může být uplatněn pouze na případy, kdy osoba povinná k dani využívá zboží a služby k hospodářským plněním zakládajícím nárok na odpot a hospodářským plněním nezakládajícím nárok na odpot(14). Nemá být proto uplatněn v kontextu DPH odvedené na vstupu za dodání zboží a poskytování služeb použitých *neoddělitelným způsobem* pro účel ekonomických činností a činností, které nemají povahu ekonomických činností, osoby povinné k dani.

30. S ohledem na zbytkové pravomoci členských států a z praktických důvodů souvisejících s rozmanitostí a složitostí skutkových situací, které nedovolují Soudnímu dvoru, aby upřednostnil jednu metodu nebo vzorec před druhým, Soudní dvůr odmítl nahradit unijního normotvůrce a vnitrostátní orgány při stanovení obecné metody výpočtu poměru mezi hospodářskými a nehospodářskými činnostmi(15).

31. Za těchto podmínek je na členských státech, aby stanovily vhodné metody a kritéria *při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH*, aby mohly osoby povinné k dani provést nezbytné výpočty(16). Protože členské státy mají tudíž povinnost stanovit takové metody a kritéria, mají v případě těchto pravidel určitý prostor pro uvážení(17), a to za předpokladu, že zohlední účel a umístění článku 168 směrnice 2006/112/ES v rámci struktury DPH(18).

32. Začnu tedy své posouzení zkoumáním mezi tohoto prostoru pro uvážení. Učiním tak v několika krocích: nejprve posoudím, zda směrnice 2006/112/ES nebo zásada daňové neutrality brání přiznat osobě povinné k dani plný nárok na odpot DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytnutí služeb použitých neoddělitelným způsobem pro účely jejích ekonomických činností a činností, které nemají povahu ekonomických činností. Jestliže odpověď na tuto otázku bude kladná, budu se zabývat důsledky tohoto závěru ve vztahu k prostoru pro uvážení, který mají členské státy, a povinnostmi vnitrostátních soudů. Na závěr posoudím, zda se Zvířezek Gmin nicméně může dovolávat dalších ustanovení směrnice 2006/112/ES nebo obecných zásad unijního práva, aby dosáhl plného nároku na odpot.

Brání směrnice 2006/112/ES nebo zásada daňové neutrality plnému nároku na odpot?

33. Začnu připomenutím základních znaků režimu DPH, jak jsou definovány směrnicí 2006/112/ES.

34. Soudní dvůr opakovaně vysvětlil, že tyto „základní znaky“ DPH jsou následující: i) obecné použití DPH na plnění (poskytování), která se týkají zboží nebo služeb (zásada univerzality); ii) stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; iii) vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně

maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; a iv) odpout částek odvedených v předchozích fázích výrobního a distribučního procesu z DPH dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi skutečně použije pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení touto daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli, který nemá žádný nárok na odpout DPH odvedené na vstupu(19). Z ekonomického hlediska je tudíž DPH obecnou, vícefázovou, nekumulativní daní z obrátu.

Postavení nároku na odpout DPH odvedené na vstupu ve společném systému DPH

35. Soudní dvůr opakovaně konstatoval, že nárok na odpout DPH odvedené na vstupu je nedílnou součástí mechanismu DPH a představuje základní zásadu, na které je založen společný systém DPH(20).

36. Tento nárok však není nezávislý, a proto by neměl být posuzován samostatně.

37. Zaprvé ústředním prvkem mechanismu DPH je, že každá osoba povinná k dani *vybírá DPH jménem státu* od svých zákazníků, a to přiřítáním DPH k ceně dodaného zboží a poskytnuté služby. Tato DPH odvedená na výstupu *není majetkem osoby povinné k dani*: z definice vyplývá, že musí být předána do státní pokladny ve stanovených lhůtách. Zadruhé má osoba povinná k dani právo na omezení rozsahu této odpovědnosti pouze v tom rozsahu, v jakém dříve uhradila DPH svým dodavatelům zboží a poskytovatelům služeb, kteří ji zahrnuli do ceny svého dodaného zboží a poskytnutých služeb, kterou vybrali taktéž na účet státu.

38. To shrnuje celou podstatu nároku na odpout DPH odvedené na vstupu podle článku 168 směrnice 2006/112/ES. Lze říci, že zatímco zásada ukládání je *prvořadá*, nárok na odpout má *doplňkovou* povahu.

39. Z toho nevyhnutelně vyplývá, že nárok na odpout má *pouze* osvobodit osobu povinnou k dani, jako výběrčí daň na účet státu, od konečného zatížení DPH, která byla nebo má být zaplacená v rámci všech jejích ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny takové činnosti bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že samy o sobě podléhají DPH, jsou zdaněny zcela neutrálním způsobem (zásada daňové neutrality)(21).

40. Tento nárok navíc podléhá několika podmínkám.

41. Konkrétně jsem svém stanovisku ve věci Stradašfati(22) uvedla, že vřta „jsou-li zboží a služby použity pro účely [...] zdanitelných plnění“ uvedená v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice(23) (předchůdkyně směrnice 2006/112/ES) představuje omezení rozsahu tohoto nároku. O několik let později Soudní dvůr výslovně potvrdil mé stanovisko, když konstatoval, že z úvodní části článku 168 směrnice o DPH, který stanoví podmínky vzniku a rozsah nároku na odpout daň, vyplývá, že pouze plnění, která byla zdaněna na výstupu, mohou vést ke vzniku nároku na odpout DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb použitých za účelem uskutečnění čeho plnění(24). Z toho vyplývá, že nárok na odpout předpokládá, že osoba povinná k dani sama uskutečnila zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti.

42. Z tohoto také vyplývá, že událostí vedoucí ke vzniku tohoto nároku není okamžik, kdy je DPH odvedená na vstupu vybírána, ale okamžik, kdy osoba povinná k dani použije plnění na vstupu pro účel své ekonomické činnosti. V rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity k účelům plnění zdaněných na výstupu, je odpout daň na vstupu, která je zatřžuje, nezbytný za účelem zamezení dvojímu zdanění(25).

43. Soudní dvůr dále opakovaně uvedl, že nárok na odpout DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí

prvk? spoluur?ujících cenu pln?ní zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpo?et. Proto k tomu, aby DPH byla odpo?itatelná, musí mít pln?ní uskute?ná na vstupu *p?ímou a okamžitou spojitost* s pln?ními na výstupu zakládajícími nárok na odpo?et(26). V p?ípad? neexistence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et, je nicmén? nárok na odpo?et dan? rovnž osob? povinné k dani p?iznán, pokud jsou náklady na toto pln?ní sou?ástí režijních výdaj? a jako takové p?estavují jednu ze složek ceny výrobk? nebo služeb, které osoba povinná k dani dodává nebo poskytuje. Takové náklady mají totiž p?ímou a bezprost?ední souvislost s *celkovou* hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani(27).

44. Naproti tomu, jakmile je p?ímá a bezprost?ední souvislost mezi výdaji vynaloženými na vstupu a následn? uskute?nou ekonomickou ?inností osoby povinné k dani p?erušena, nelze odpo?ítat DPH odvedenou na vstupu. Z judikatury Soudního dvora jasn? vyplývá, že takto tomu je v konkrétním p?ípad?, kdy jsou zboží nebo služby po?ízené osobou povinnou k dani použity pro ú?ely pln?ní osvobozených od dan? nebo nespádají-li do rozsahu p?sobnosti DPH. V t?chto dvou p?ípadech nemž?e dojít ani k vybírání dan? na výstupu z t?chto pln?ní, a tudíž ani k jejímu odpo?tu na vstupu(28).

45. Ze samotné struktury spole?ného systému DPH vyplývá, že odpo?et daní na vstupu je spojen s vybráním dan? na výstupu(29). Pln? proto souhlasím s generální advokátkou J. Kokott, že osoba povinná k dani nemž?e uplatnit odpo?et dan? odvedené na vstupu, aniž by byla zdan?na pln?ní uskute?ná na výstupu. S ohledem na logiku sm?rnice 2006/112/ES je takové „asymetrické dovolání se“ sm?rnice v zásad? vylou?eno(30).

46. Podle mne je tudíž zcela zřejmé, že se Zwi?zek Gmin nemž?e dovolávat sm?rnice 2006/112/ES, aby získal plný nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu, která zatížila poskytované služby použité neodd?litelným zp?sobem pro ú?ely jeho ekonomických ?inností i ?inností, které nemají povahu ekonomických ?inností.

47. P?estože takové poskytnuté služby mají souvislost s ekonomickou ?inností Zwi?zku Gmin, pouze malý zlomek z t?chto poskytnutých služeb byl skute?n? použit pro ú?el ?innosti, kterou Zwi?zek Gmin zatížil DPH odvedenou na výstupu.

48. Je jasné, že Zwi?zek Gmin by m?l mít možnost odpo?ítat odpovídající *zlomek* DPH odvedené na vstupu v souladu s ?l. 168 písm. a) sm?rnice 2006/112/ES. Bylo by však v rozporu se zásadou symetrie uvedené výše, pokud by Zwi?zek Gmin mohl také odpo?ítat zbytek DPH odvedené na vstupu, která neodpovídá jakékoliv DPH odvedené na výstupu.

49. Generální advokát M. Szpunar analyzoval d?sledky p?iznání takového nároku ve svém stanovisku ve v?ci ?eský rozhlas(31). Dosp?l k záv?ru, že by to bylo v rozporu s logikou systému spole?né DPH a konkrétn? s kategorickým a jednozna?ným zn?ním ?lánku 168 sm?rnice 2006/112/ES. Tato analýza je použitelná v projednávané v?ci.

50. Pokud by tudíž Zwi?zek Gmin m?l nárok na odpo?et celé DPH odvedené na vstupu, tato ?ástka by nutn? p?ekro?ila výši DPH odvedené na výstupu, kterou vybral, a to ve zna?ném rozsahu. Zwi?zek Gmin by m?l tudíž nárok na vrácení tohoto rozdílu na základ? ?lánku 183 sm?rnice 2006/112/ES(32). V d?sledku vrácení tohoto rozdílu by jeho ekonomická ?innost a ?ást jeho ve?ejné ?innosti byly zcela osvobozeny od DPH, p?estože z hlediska posledn? uvedené ?innosti se Zwi?zek Gmin nachází na konci dodavatelského ?et?zce, a proto je jeho postavení na základ? ?lánku 13 sm?rnice 2006/112/ES podobné postavení kone?ného spot?ebitele. Vzhledem k tomu, že žádná DPH odvedená na výstupu není p?enesena na klienty Zwi?zku Gmin v rámci jeho zákonné ?innosti, podíl poskytnutých služeb na vstupu použitých pro ú?ely této ?innosti by z?stal nezdan?ný v celém dodavatelském ?et?zci. Jinými slovy, vznikla by výjimka *ratione personae*

pro určitou kategorii poskytování služeb osobám povinným k dani vykonávajícím nezdanitelné i zdanitelné činnosti. Takovou výjimku směrnice 2006/112/ES nezná. Bylo by to rovněž v rozporu se zásadou *univerzálnosti* DPH a celou logikou mechanismu DPH(33).

51. Na základě výše uvedeného jsem došla k mezitímnímu závěru, že článek 168 směrnice 2006/112/ES zjevně brání tomu, aby bylo osobám povinným k dani vykonávajícím nezdanitelné i zdanitelné činnosti přiznáno plné právo na odpočet DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytování služeb použitých neoddačitelným způsobem na oba tyto druhy činností.

Zásada daňové neutrality

52. Ve svém vyjádření na podporu svého plného nároku na odpočet se Zvižek Gmin dovolává zásady daňové neutrality, kterou považuje za základní právo osob povinných k dani. Tvrdí, že jakákoliv omezení tohoto práva musí být vykládána striktně.

53. Je pravda, že zásada daňové neutrality je vlastní společnému systému DPH(34) a že se jedná o základní zásadu, na které je tento systém založen(35). Argumenty Zvižku Gmin mě však nepřesvědčily.

54. Zprv je rozhodně správné, že zásadou daňové neutrality vyjádřil unijní zákonodárce v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení(36). Nicméně, zatímco poslední uvedená zásada má v unijním právu sílu ústavní normy, zásada daňové neutrality vyžaduje legislativní úpravu, která může být přijata pouze aktem sekundárního práva, a v důsledku toho může být v takovém legislativním aktu předem určená(37). Ostatně, jak již Soudní dvůr konstatoval, zásada daňové neutrality není pravidlem primárního práva, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně s dalšími existujícími zásadami mechanismu DPH(38). Na rozdíl od toho, co tvrdí Zvižek Gmin, tudíž nelze z této zásady odvodit žádné základní právo osoby povinné k dani.

55. Z druhé Soudní dvůr konstatoval, že zásada daňové neutrality se neuplatní na plnění, která nespádají pod režim DPH. S ohledem na jednoznačné omezení v návrhu článku 168 směrnice 2006/112/ES tudíž není možné rozšířit působnost odpočtu na výstupu na plnění použitá výhradně pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani(39).

56. Pod záminkou respektování zásady restriktivního výkladu výjimek z nároku na odpočet navrhuje Zvižek Gmin výklad, který vede k odstranění jakýchkoliv omezení, a to je – podle mého názoru – zjevně *contra legem*.

57. Umožnit osobě povinné k dani vykonávající nezdanitelné i zdanitelné činnosti, aby se dovolávala plného nároku na odpočet, by jí přiznalo výhodu ve vztahu k jejímu plnění na vstupu (nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu) a plnění na výstupu (nárok neúčtovat DPH odvedenou na výstupu). Je zřejmé, že to by nečinilo hospodářský dopad DPH *neutrálním*, ale *kladným* (v její prospěch). Postavení Zvižku Gmin by tudíž bylo zlepšeno nad rámec úrovně, která by vyplývala z uplatnění zásady daňové neutrality.

58. Důsledkem by bylo přiznání příznivějšího zacházení takové osobě povinné k dani, než mají další kategorie ekonomických subjektů nacházejících se ve srovnatelné situaci, a obnášelo by to tudíž *narušení ekonomické soutěže* na vnitřním trhu, kterému se zásada daňové neutrality právem snaží zabránit(40). Důsledkem by bylo také přiznání *neoprávněné ekonomické výhody* takové osobě povinné k dani v její konečném spotřebiteli(41).

59. Pokud by měl být uplatněn takový výklad, stalo by se subjektu spadajícímu do působnosti článku 13 směrnice 2006/112/ES, aby se zapojil do ekonomické činnosti i ve velmi nepatrném

rozsahu – jako například obec, která by dala k dispozici na radnici automat na nápoje nebo která by prodávala vánoční stromky místním obyvatelům – aby mohl odejít celou DPH odvedenou na vstupu z dodání zboží a poskytnutí služeb použitých neoddělitelným způsobem na své veřejné i ekonomické činnosti. Taková nepřípustná výhoda nemohla být unijním zákonodárcem zamýšlena.

60. Dospěla jsem proto k předběžnému závěru, že článek 168 směrnice 2006/112/ES a zásady, které jsou základem společného systému DPH, konkrétně zásada daňové neutrality, zjevně brání přiznat osobě povinné k dani vykonávající nezdanitelné a zdanitelné činnosti plný nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

Vlastní uvážení členských států a povinnosti vnitrostátních soudů

61. Z výše uvedené analýzy vyplývá, že základním úelem a společným cílem systému DPH je *soulad mezi odpotem DPH odvedené na vstupu a výborem uvedené daně odvedené na výstupu* (42). Pokud jde o pravidla rozdělení DPH, musí členské státy při jednání podle vlastního uvážení předejít v co největším možném rozsahu, a to z důvodu rovnosti mezi různými kategoriemi osob povinných k dani a mezi osobami povinnými k dani vykonávajícími zdanitelné a nezdanitelné činnosti a konečnými spotřebiteli, situacím, kdy dojde k *nezdaněné konečné spotřebě* (43).

Obečná povinnost zajistit plný úinek unijního práva

62. Za těchto okolností musí členské státy vykonávat svoji posuzovací pravomoc takovým způsobem, který zaručí, že se odpočet uskuteční *pouze* u části DPH odvedené na vstupu, která se týká plnění, která zakládají nárok na odpočet. Musí tudíž dbát na to, aby výpočet poměru ekonomických činností k činnostem, které nemají povahu ekonomických činností, *objektivně odrážel* podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností (44).

63. Pokud správně rozumím situaci, která převažovala v Polsku až do 1. ledna 2016, správní praxe popsaná předkládajícím soudem spočívala v přiznání plného nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytnutí služeb použitých neoddělitelným způsobem pro účel ekonomických činností osoby povinné k dani i jejích činností, které nemají povahu ekonomických činností.

64. Taková praxe narušuje rovnováhu mezi odpotem DPH odvedené na vstupu a vybíráním DPH odvedené na výstupu, když ovlivňuje úroveň zdanění a vede k nerovnému zacházení mezi různými kategoriemi osob povinných k dani a mezi členskými státy, a tudíž k narušení ekonomické soutěže vnitřního trhu. Může proto porušit zásadu *jednotného uplatňování* společného systému DPH (45).

65. Protože jakákoliv změna nároku na odpočet má dopad na úroveň daňového zatížení, a musí se proto uplatnit podobně ve všech členských státech, tato praxe se dotýká samotné podstaty fungování společného systému DPH (46). Bod 39 odvodnění směrnice 2006/112/ES, který stanoví, že „je třeba, aby výše odpotu daně byla vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“, potvrzuje, že takový byl skutečně záměr unijního normotvůrce.

66. Mimoto podle čl. 2 odst. 1 písm. b) rozhodnutí 2007/436/EC(47) jsou vlastní zdroje EU založeny mimo jiné na DPH(48). Z tohoto vyplývá, že existuje přímá spojitost mezi výborem přím z DPH a disponibilitou příslušných zdrojů pro rozpočet EU. Jakékoliv selhání při výběru výše uvedených přím, zejména prostřednictvím rozšíření rozsahu nároku na odpot DPH odvedené na výstupu, poškozuje daňový základ a způsobuje tak snížení výše uvedených zdrojů. Aby byla zajištěna ochrana finančních zájmů Unie, jak je požadováno článkem 325 SFEU, mají tudíž členské státy povinnost přijmout nezbytná opatření k zajištění účinného výběru a stanovení DPH v plném rozsahu na jejich území(49).

67. Z toho vyplývá, že uplatňování vnitrostátní praxe, která je předmětem povodního řízení, by bylo zjevně v rozporu s účelem a základními zásadami společného systému DPH zavedeného směrnicí 2006/112/ES a mohlo by snížit jeho účinnost, a tudíž i ohrozit finanční zájmy EU.

68. Přestože mají členské státy volnost při výběru použitelné metody rozdělení odpotitelné DPH, podle článku 288 SFEU musí nicméně zajistit, že rozsah nároku na odpot odpovídá tomu, který je vyžadován směrnicí 2006/112/ES. V tomto ohledu nemají žádnou posuzovací pravomoc(50).

69. Za takových okolností je předešlým na vnitrostátním zákonodárci, aby přijal opatření, jež jsou nezbytná ke splnění těchto povinností(51).

70. Z předkládacího rozhodnutí jsem porozuměla, že polský zákonodárce změnil zákon o DPH s účinností od 1. ledna 2016 a že tato změna ukončila správní praxi přiznávání plného nároku na odpot DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytování služeb použitých neoddlitelným způsobem pro účel ekonomických činností a činností, které nemají povahu ekonomických činností, osoby povinné k dani(52).

71. Řízení před předkládajícím soudem se však týká období mezi lety 2013 a 2015. Je tedy na předkládajícím soudu, aby zajistil plný účinek směrnice 2006/112/ES také během uvedeného období tak, že bude vykládat použitelné právní předpisy pokud možno co nejvíce s ohledem na čl. 168 písm. a) uvedené směrnice, jak je vykládán Soudním dvorem, nebo – pokud je to nezbytné – upustí od použití uvedených ustanovení(53). Umožňují-li výkladové metody uznávané vnitrostátním právem vyložit ustanovení vnitrostátního právního řádu takovým způsobem, aby bylo možné vyhnout se rozporu s jinou právní normou vnitrostátního práva, nebo aby za tímto účelem byl omezen dosah tohoto ustanovení tím, že bude použito pouze za předpokladu, že je služitelné s výše uvedenou právní normou, má soud povinnost použít tytéž metody za účelem dosažení výsledku sledovaného směrnicí(54). Zjevně by tyto povinnosti neměly vyžadovat na předkládajícím soudu, aby provedl *contra legem* výklad použitelných vnitrostátních ustanovení(55).

72. Soudní dvůr v této souvislosti také konstatoval, že k požadavku na konformní výklad patří i povinnost vnitrostátních soudů případně změnit ustálenou judikaturu, vychází-li z výkladu vnitrostátního práva, který je neslužitelný s cíli směrnice. V důsledku toho vnitrostátní soud nemůže platně dospět k závěru, že vnitrostátní ustanovení nemůže vyložit v souladu s unijním právem pouze z toho důvodu, že toto ustanovení bylo předtím konstantně vykládáno způsobem, který je v rozporu s unijním právem(56).

73. Dospěla jsem k závěru, že směrnice 2006/112/ES by v zásadě měla být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní soud je v řízení týkajícím se osoby povinné k dani, jako je Zwiřezek Gmin, povinen vykládat své vnitrostátní právo v co nejvšším rozsahu způsobem, který zajistí, že odpoty jsou prováděny pouze pokud jde o podíl DPH odvedené na vstupu, který objektivně odráží rozsah, v jakém byly výdaje na vstup použity pro účel ekonomické činnosti této osoby povinné k dani.

Výjimka z obecných zásad a základních práv

74. Vzhledem k tomu, že se v?c p?ed p?edkládajícím soudem týká provád?ní zejména ?látku 168 sm?rnice 2006/112/ES, a tudíž použití unijního práva ve smyslu ?l. 5 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie(57), p?edkládající soud se musí ujistit, že základní práva zaru?ená Listinou osobám povinným k dani v p?vodním ?ízení, jsou dodržena. Tato práva nemohou být hromadn? potla?ena povinností zajistit ú?inný výb?r vlastních zdroj? Unie(58).

75. Jinými slovy, zásada, že vnitrostátní právo musí být vykládáno konformním zp?sobem, narazí na své hranice, když její uplatn?ní na skutkové okolnosti v p?vodním ?ízení by vedlo k porušení základních práv zakotvených v Listin? nebo v obecných zásadách unijního práva(59). Soudní dv?r navíc konstatoval, že pokud je vnitrostátní soud p?esv?d?en, že takový výklad by vedl k porušení t?chto práv nebo zásad, je osvobozen od povinnosti použít tento výklad, t?ebaže by respektování této povinnosti umožnilo napravit vnitrostátní stav neslu?itelný s unijním právem(60).

76. V následující ?ásti budu proto zkoumat, zda by povinnost použít tento výklad v p?vodním ?ízení mohla vést k porušení základního práva nebo obecné zásady unijního práva. Za tímto ú?elem nejprve ur?ím relevantní základní práva nebo obecné zásady a poté prozkoumám následky použití výkladu unijního práva, který jsem uvedla výše, na skutkové okolnosti v p?vodním ?ízení.

77. Zwi?zek Gmin tvrdí, že nejen z polského práva, ale i z unijního práva vyplývá, že žádná metoda výpo?tu nem?že být v jeho p?ípad? použita tak, aby se dotkla jeho plného nároku na odpo?et DPH odvedené na vstupu, ledaže by tato metoda byla výslovn? stanovena zákonem.

78. Jsem ochotna p?ijmout tezi, že zásada, že da? nelze uložit, aniž by tak stanovil zákon (jinými slovy zásada da?ové legality: *nullum tributum sine lege*), je sou?ástí unijního právního řádu. Lze na ni nahlížet z hlediska da?ového práva jako na zvláštní vyjád?ení svobody podnikání, základního práva na vlastnictví a obecné zásady právní jistoty.

79. Nedomnívám se však, že Zwi?zek Gmin m?že v p?vodním ?ízení usp?t tím, že se bude dovolávat unijního práva p?i domáhání se plného nároku na odpo?et DPH odvedené na vstupu z poskytnutí služeb použitých neodd?litelným zp?sobem pro ú?el ekonomických ?inností a ?inností, které nemají povahu ekonomických ?inností. Jak vysv?tlím níže, zásada da?ové legality podle unijního práva se zabývá právem ?lenského státu ukládat dan?, zatímco v?c v p?vodním ?ízení se týká ?ist? metody výpo?tu ?ástky splatné dan?.

80. Budu nejd?íve analyzovat p?sobnost zásady da?ové legality z hlediska unijního práva. S ohledem na ?l. 6 odst. 3 SEU(61) a ?l. 52 odst. 3 Listiny(62) tak budu ?init nejprve z hlediska EÚLP a poté z hlediska ústavních tradic spole?ných ?lenským stát?m.

Posouzení ve sv?tle EÚLP

81. Evropský soud pro lidská práva (dále jen „Štrasburský soud“) stanovil zásadu da?ové legality v souvislosti s ?lámkem 1 Dodatkového protokolu(63). Tento ?lánek stanoví, že „nikdo nem?že být zbaven svého majetku s výjimkou ve?ejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva“, což „nebrání právu stát? p?ijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatk? nebo pokut“.

82. Štrasburský soud p?edevším konstatoval, že da? p?edstavuje zásah do práva pokojn?

užívat své majetek, a tudíž spadá do působnosti článku 1 Dodatkového protokolu(64). Uznal, že smluvní strany disponují v daňových záležitostech „širokou posuzovací pravomocí“(65) a že by jim měla být „přiznána určitá míra zvýšeného respektu a prostoru pro uvážení při výkonu jejich daňových funkcí v rámci kritéria zákonnosti“(66). Dále konstatoval, že toto kritérium je omezeno na ověření toho, zda je daň „v souladu s vnitrostátními právními předpisy a že samy právní předpisy jsou natolik kvalitní, aby umožnily žadateli předvídat důsledky svého jednání“, což vyžaduje, aby „použitelná ustanovení vnitrostátních právních předpisů byla *dostatečně dostupná, přesná a předvídatelná*“(67).

83. Pojem „zákon“ ve smyslu článku 1 Dodatkového protokolu odkazuje na stejný výraz, který se nachází i jinde v EÚLP(68). Má tedy samostatnou, širokou působnost, která se neomezuje na akty zákonodárce. Zahrnuje ústavy, právní předpisy *stricto sensu*, sekundární právní předpisy a mezinárodní smlouvy, jichž je smluvní stát stranou(69).

84. Důležité je, že judikaturu je třeba považovat za spadající pod pojem „zákon“ ve smyslu článku 1 Dodatkového protokolu(70). Tudíž „jasná, konzistentní a veřejně dostupná judikatura může představovat dostatečný základ pro ‚zákonný‘ zásah do práv zaručených Úmluvou, pokud je judikatura založena na rozumném výkladu primárního práva“(71).

85. Konečně štrasburský soud uznal, že dosažení absolutní přesnosti při vypracovávání zákonů je *objektivně nemožné*, zvláště v daňové oblasti. V důsledku toho je mnoho zákonů nevyhnutelně formulováno *obecně* a jejich výklad a použití by měly být ustáleny praxí(72).

86. Z toho vyplývá, že ze zásady legality podle článku 1 Dodatkového protokolu vyplývá, že *podstatné náležitosti* daně musí být stanoveny zákonem nebo judikaturou, přičemž žádný takový požadavek neexistuje, pokud jde o určité jiné, druhotné náležitosti určující rozsah daňové povinnosti.

Posouzení ve světle ústavních tradic společných členským státům

87. Zásada daňové legality je podle všeho uznávána ve většině členských států. V některých tvoří součást dlouhodobé ústavní tradice(73). Ve většině je tato zásada výslovně zakotvena v aktu ústavního právní povahy, zatímco v dalších je odvozena z ústavní zásady právního státu(74).

88. Je pravidlem, že ústavy členských států zakotvují tuto zásadu poměrně obecně(75), což ponechává úlohu jejího výkladu ústavním a obecným soudům. Některé však dále konkretizují náležitosti, které musí být definovány zákonem. To je konkrétně případ Francie(76), Řecka(77), Portugalska(78) a Polska(79).

89. Podrobná analýza právní úpravy a judikatury z přehledu 11 členských států(80) uvádí, že ústavní tradice těchto členských států se shodují na požadavku, aby *všechny podstatné náležitosti* týkající se daní byly stanoveny zákonem. V osmi z jedenácti [členských států] jsou následující náležitosti považovány za podstatné: označení osoby povinné k dani, skutečnost zakládající daňovou povinnost, základ pro vyměření daně, daňová sazba a procesní záruky, které mají osoby povinné k dani(81).

90. Pouze některé členské státy považují určité další náležitosti za podstatné. Mezi tyto další náležitosti patří označení příjemce daně (Estonsko), postupy pro platby (Polsko a Estonsko), lhůty upravující okamžik vzniku daňové povinnosti (Estonsko), pravidla pro přiznávání daňových úlev a prominutí daní, společně s kategoriemi osob povinných k dani osvobozených od daně (Polsko a Řecko) a postupy pro platby a výběr daní a stanovení pokut a sankcí (Portugalsko).

91. Mimoto se zdá být v těchto členských státech obecně přijatelné, že přestože je *objektivně nemožné upravit v zákoně všechna pravidla týkající se daně*

, zákon musí p?esto umožnit osob? povinné k dani, aby *p?edem znala a vypo?ítala* ?ástku splatné dan?.

92. Nap?íklad zatímco n?mecký ústavní po?ádek podle všeho vyžaduje, aby da?ové právní p?edpisy umožnily osob? povinné k dani výpo?et splatné dan?, není vyžadován podrobný materiál umož?ující výpo?et da?ové povinnosti s matematickou p?esností. Posta?uje, že právní p?edpisy umož?ují osob? povinné k dani odhadnout rozsah da?ového zatížení, což jí umožní p?izp?sobit své chování. Podobn? v Portugalsku zásada legality podle všeho neukládá p?ísny požadavek, aby použitelné právní p?edpisy poskytly osob? povinné k dani skute?nosti pot?ebné pro výpo?et p?esné výše splatné dan? bez nejmenších pochyb. Je však nezbytné, aby – s ohledem na podstatné náležitosti stanovené zákonem – bylo da?ové zatížení m?řitelné a do ur?ité míry p?edvídatelné a vypo?itatelné. Zdá se, že ani v ?ecku není metoda pro výpo?et p?íjmu pro ú?ely jeho zdan?ní považována za jednu z podstatných náležitostí dan?.

93. Pokud jde o to, co p?edstavuje „zákon“, podle všeho je v t?chto ?lenských státech obecn? p?ijímáno, že da? musí být zásadn? stanovena v právn? závazném aktu s obecnou p?sobností p?ijatém zákonodárcem a ?ádn? zve?ejn?ném. To znamená, že v n?kolika ?lenských státech m?že být sama právní úprava dopln?na sekundárními akty p?ijatými výkonnou mocí v rámci pravomocí zvlášt? na ni p?enesených(82) nebo v rámci její obecné pravomoci(83). V n?kolika dalších ?lenských státech jsou ur?ité konkrétní náležitosti, nej?ast?ji technické povahy, podle všeho stanoveny p?íslušnými orgány prost?ednictvím nezávazných da?ových výnos? nebo doporu?ení(84).

94. Další znak, který je podle všeho společný t?mto 11 ?lenským stát?m, je podle všeho požadavek na *p?esnost, jasnost a p?edvídatelnost* da?ových právních p?edpis?(85). M?že tedy existovat zákaz uplat?ovat da?ové právní p?edpisy analogicky a je-li zde pochybnost, existuje požadavek, že právní p?edpisy musí být vykládány ve prosp?ch osoby povinné k dani(86).

95. V n?kolika ?lenských státech, které jsem zkoumala, jako nap?íklad v Polsku, se jeví, že neexistují žádná zvláštní pravidla o rozd?lení DPH odvedené na vstupu osobami povinnými k dani vykonávajícími nezdanitelné i zdanitelné ?innosti(87).

96. V Nizozemsku(88), Švédsku(89) a Spojeném království byla neexistence takové právní úpravy zhojena prost?ednictvím sekundárních akt? p?íslušných da?ových orgán?. V t?chto t?ech ?lenských zemích mají podle všeho osoby povinné k dani povinnost zvolit si a použít vhodnou metodu rozd?lení, která podléhá p?ezkumu p?íslušných orgán?.

97. Nap?íklad tedy ve Spojeném království na základ? oddílu 26 odst. 3 Value Added Tax Act 1994 (zákona o dani z p?idané hodnoty z roku 1994) Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (da?ová a celní správa, Spojené království) vydala zákonný p?edpis, který stanovil p?íklady kritérií a metod pro rozd?lení(90). Mimoto podle oddílu 102ZA odst. 1 tohoto zákona m?že tento orgán schválit metodu navrženou osobou povinnou k dani nebo jí doporu?it jinou vhodn?jší metodu.

98. Zdá se mi, že praxe soud? v tomto ?lenském stát? potvrzuje, že p?i neexistenci jakéhokoliv závazného kritéria nebo metody spo?ívá volba metody, která zajiš?uje spravedlivé a rozumné p?í?azení dan? na vstupu, na osob? povinné k dani a závisí na její konkrétní situaci. Podle všeho je také p?ijímáno, že plný nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu z pln?ní použitých neodd?litelným zp?sobem pro ekonomické ?innosti a ?innosti, které nemají povahu ekonomické ?innosti, by byl v rozporu se zásadou da?ové neutrality.

99. V N?mecku, zdá se, jsou pravidla, jejichž cílem je provedení ?lank? 173 a 174 sm?rnice 2006/112/ES do n?meckého právního ?ádu, považována za pravidla, která se použijí analogicky

pro účely stanovení odpovídatelného podílu DPH odvedené na vstupu z plnění použitých neoddlitelným způsobem pro ekonomické činnosti a činnosti, které nemají povahu ekonomické činnosti.

100. Zajímavé je, že se Nejvyšší správní soud v České republice opíral o rozsudek Soudního dvora ve věci Český rozhlas(91) a stanovisko generálního advokáta M. Szpunara v této věci(92), když odmítl argument žalobce, že mu příslušel plný nárok na odpot, protože použitelné právní předpisy nestanovily žádnou metodu rozdělení DPH odvedené na vstupu. Podle všeho má Nejvyšší správní soud za to, že žalobce měl povinnost zvolit tu nejvhodnější metodu a vypočítat odpovídatelný podíl DPH odvedené na vstupu sám(93).

101. Z tohoto přezkumu se zdá, že ústavní tradice společné členským státem, jako je judikatura štrasburského soudu k článku 1 Dodatkového protokolu, vyžaduje, aby byly podstatné náležitosti daní stanoveny zákonem dostatečně jasným, přesným a předvídatelným způsobem, ale neukládá žádnou povinnost upravovat každý jednotlivý detail vyerpávajícím způsobem.

102. Kromě náležitostí uváděných výše v bodech 96 až 100 si nejsem vědoma opatření nebo rozhodnutí v žádném ze zbývajících členských států, která by upravovala metodu rozdělení odpovídatelného podílu DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytování služeb použitých neoddlitelným způsobem na ekonomické činnosti a činnosti, které nemají povahu ekonomické činnosti, nebo která by bránila jakémukoliv omezení nároku na odpot takové daní z důvodu, že žádná metoda nebo kritérium pro výpočet výše splatné daní není konkretizována v souboru vnitrostátních daňových právních předpisů. Vidno z tohoto úhlu pohledu se správní praxe popsaná v předkládajícím rozhodnutí zdá být výjimkou.

Posouzení ve světle Listiny a obecných zásad unijního práva

103. Článek 16 Listiny uznává svobodu podnikání „v souladu s právem Unie a vnitrostátními zákony a zvyklostmi“. Podle čl. 17 odst. 1 Listiny platí, že „každý má právo vlastnit zákonně nabytý majetek, užívat jej, nakládat s ním a odkazovat jej“. Toto ustanovení dále konkretizuje, že „nikdo nesmí být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu, v případech a za podmínek, které stanoví zákon, a při poskytnutí spravedlivé náhrady v přiměřené lhůtě“ a že „užívání majetku může rovněž být upraveno zákonem v míře nezbytné z hlediska obecného zájmu“.

104. V rozsahu, ve kterém lze na povinnost osoby povinné k dani pohlížet pouze jako na předání DPH odvedené na výstupu, kterou vybrala od svých zákazníků na účet státu, do státní pokladny, je právo na vlastnictví irelevantní. Ustanovení Listiny určená na ochranu tohoto práva jsou však relevantní pro rozsah nároku na odpot DPH odvedené na vstupu(94).

105. Soudní dvůr opakovaně konstatoval, že právo na vlastnictví a svobodný výkon ekonomické činnosti nejsou absolutní. Jejich výkon může být předmětem omezení odvodněných cíli obecného zájmu, a to za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají těmto cílům a nepředstavují vzhledem ke sledovanému cíli nepřiměřený a neúnosný zásah, jímž by byla dotčena samotná podstata takto zaručených práv. Pokud jde konkrétně o svobodný výkon hospodářské činnosti, Soudní dvůr konstatoval – s ohledem na znění článku 16 Listiny, které se liší od znění ostatních základních svobod zakotvených v hlavě II, avšak je blízké znění některých ustanovení hlavy IV téže Listiny – že tato svoboda může být předmětem široké škály zásahů ze strany veřejné moci, jimiž lze ve veřejném zájmu stanovit hranice pro výkon hospodářské činnosti(95).

106. V daném kontextu je navíc také relevantní zásada právní jistoty. Podle ustálené judikatury Soudního dvora tato zásada vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich účinky byly předvídatelné, zejména pokud mohou vyvolat nepřiznivě důsledky pro jednotlivce a podniky(96).

Navíc se zásada právní jistoty uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno *seznámit se předem s rozsahem povinností*, které jim ukládá(97). Konečně je v rozporu se zásadou právní jistoty, aby byl počátek časové působnosti aktu unijního práva stanoven na den předcházející jeho vyhlášení, s výhradou výjimečných případů odvodných cílem obecného zájmu (zákaz retroaktivity)(98).

Dílčí závěr týkající se významu zásady daňové legality

107. V této souvislosti bych chtěla zdůraznit, že určení standardu ochrany podle unijního práva není s ohledem na ústavní tradice společné členským státům a Listinu exaktní vědou.

108. Zda je předemtná daň v souladu se standardy ochrany vyplývajícími z takto chápané zásady daňové legality, lze posoudit pouze v každém jednotlivém případě, kdy je za referenční bod považována osoba povinná k dani v dotčeném právním řádu *jako celku*. Podle mého názoru by proto Soudní dvůr měl odolat pokušení stanovit ve svém rozsudku vyerpávající seznam náležitostí definujících daň, které *musí* být stanoveny zákonem.

109. Souhlasím s připouštěním, že je nezbytné definovat určité společné parametry shody s touto zásadou. Pokud jsem mohla zjistit, standard ochrany v rámci zdanění se mírně liší mezi členskými státy zkoumanými výše. Podle mého názoru tyto odlišnosti v požadované úrovni úplnosti nebo přesnosti pouze odrážejí skutečnost, že se různé členské státy spoléhají na různé prostředky pro dosažení *společného cíle*. Nemám důvod se domnívat, že je situace jiná ve zbývajících členských státech.

110. Obecně řečeno mám za to, že všechny podstatné náležitosti definující podstatné znaky daně by měly být stanoveny jednoznačně v použitelných ustanoveních. V tomto případě to znamená náležitosti, které mají přímý nebo nepřímý vliv na rozsah povinnosti osoby povinné k dani vyúčtovat DPH odvedenou na vstupu. Předemtná daň je stanovena zákonem dostatečným způsobem, když použitelná pravidla jako celek umožňují osobě povinné k dani předvídat a vypočítat výši splatné daně a stanovit okamžik její splatnosti.

111. Naproti tomu se nedomnívám, že pouhá absence doplňkových náležitostí v příslušných ustanoveních, která nemůže mít žádný takový vliv, představuje *sama o sobě* porušení zásady daňové legality.

112. Proto například neexistence metody pro výpočet výše splatné daně není *sama o sobě* na újmou právům osoby povinné k dani, když jinak použitelná ustanovení obsahují soubor nezbytných parametrů, které umožní této osobě předvídat a stanovit tuto částku(99). Ve stejném duchu platí, že pokud daná situace není upravena vyerpávajícím způsobem, pouhá skutečnost, že si osoba povinná k dani musí zvolit jeden z několika možných způsobů jednání v rámci svého vlastního uvážení, které se jí členský stát rozhodl přiznat, nemá sama o sobě nepříznivý dopad na její práva, ledaže vede ke zvýšení rozsahu její daňové povinnosti.

113. Naproti tomu, pokud použití nově zavedené podmínky nebo formality vede způsobem ke zvýšení částky splatné daně, zjevně to nesplňuje standard ochrany stanovený výše, a to bez ohledu na to, jak doplňková nebo nepodstatná tato předemtná podmínka nebo formalita je. To však není případ článku 168 směrnice 2006/112/ES, který – vykládaný s ohledem na ustálenou judikaturu Soudního dvora – jednoznačně definuje rozsah nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu(100).

114. V rozsahu, v jakém je to v tomto případě relevantní, mám tedy za to, že následující náležitosti by měly být považovány za součást společného *funkčního* standardu ochrany: daň by měla být definována v právně závazných pravidlech dostupných osobě povinné k dani předem a způsobem, který je dostatečně jasný, přesný a vyerpávající, aby umožnil dotčené osobě povinné

k dani pøedvídat a stanovit výši splatné daně v daném okamžiku na základě dokumentu a údajů, které jsou jí k dispozici nebo které jsou dostupné. Tato pravidla zároveň nemohou uložit nebo zvýšit daňové zatížení zpětně.

115. Dospěl jsem proto k závěru, že z tohoto standardu konkrétně vyplývá, že při neexistenci jakékoliv metody výpočtu výše splatné daně v použitelných pravidlech musí příslušné daňové orgány umožnit dotčené osobě povinné k dani, aby se opírala o metodu, kterou si zvolí, a to za podmínky, že s ohledem na povahu vykonávané ekonomické činnosti je tato metoda schopná objektivně odrážet rozsah, v němž byly výdaje na vstupu použity pro účel ekonomické činnosti, je založena na objektivních kritériích a důvěryhodných údajích a že umožní příslušnému orgánu ověřit správnost jejího použití.

Může se Zvízek Gmin dovolávat obecné zásady daňové legality, aby uplatnil plný nárok na odpočet?

116. Podle výše uvedené judikatury(101) je účel pouze předkládajícího soudu, aby posoudil, zda použití unijního práva v povodním řízení vede k porušení obecných zásad unijního práva. Soudní dvůr je totiž v řízení o žádosti o předběžné otázce příslušný pouze k tomu, aby poskytl vnitrostátnímu soudu veškeré informace k výkladu v rámci unijního práva, které mohou předkládajícímu soudu umožnit posoudit tento soulad(102).

117. S ohledem na tento cíl nyní nastíním různé skutečnosti, které může předkládající soud považovat za relevantní při analyzování důsledků použití zásady daňové legality – z hlediska EÚLP, ústavních tradic společných členským státům a Listiny – na skutkové okolnosti v povodním řízení.

Postavení Zvízku Gmin v polském právu

118. Z vysvětlení předkládajícího soudu a ústních vyjádření jasně vyplývá, že v rozhodné době, tj. do 1. ledna 2016, zákon o DPH nestanovil metodu nebo kritéria pro výpočet odpočitatelného podílu DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytnutí služeb použitých neodpočitatelným způsobem pro účel ekonomických činností a činností, které nemají povahu ekonomických činností, osoby povinné k dani.

119. Všechny zúčastněné strany se na jednání shodly, že pojmy použité v čl. 86 odst. 1 zákona o DPH úzce odrážejí článek 168 směrnice 2006/112/ES. Konkrétně první uvedené ustanovení obsahuje výraz „jsou-li“, který se mi zdá být jasný pro definování *rozsahu* nároku na odpočet, který se omezuje na DPH odvedenou na vstupu, která přesně odpovídá poskytování služeb a dodání zboží pro účely zdanitelných činností. Nic před Soudním dvorem nenaznačuje, že by první ustanovení mělo být vykládáno jinak než druhé ustanovení(103).

120. V tomto ohledu se mohou následující skutečnosti ukázat jako relevantní:

121. *Zprv* zástupci Polska a předseda správy na jednání potvrdili – aniž by to Zvízek Gmin vyvracel – že v zásadě obecná povinnost *vypočítat* a *přiznat* výši splatné daně, jakož i zaplatit tuto daň v rámci stanovené lhůty, leží čistě na osobě povinné k dani(104).

122. *Zadruhé* se zúčastněné strany ve svých ústních vyjádřeních shodly, že podle polského práva osoby povinné k dani, jako je Zvízek Gmin, podléhají velmi podrobným pravidlům o účelnosti pro účely dohledu nad rozpočtovými a veřejnými financemi, ze kterých mimo jiné vyplývá povinnost zaznamenávat všechna plnění, včetně těch relevantních pro účely DPH.

123. V tomto ohledu zástupce Zvízku Gmin tvrdil, že při neexistenci metody stanovené zákonem

je určení výše odpočitatelné DPH odvedené na vstupu velmi složité a zatěžující, zatímco zástupce pedsedy správy trval na tom – opět, aniž by to bylo ostatními zúčastněnými stranami vyvráceno – že veřejné subjekty jako Zwižek Gmin mají mnohem lepší pozici pro provedení nezbytných výpočtů, než samy daňové orgány.

124. Zatetí ve svých ústních vyjádřeních zúčastněné strany potvrdily, že kdykoliv má osoba povinná k dani pochybnosti o správném výkladu použitelného ustanovení, je oprávněna žádat a obdržet od daňové rozhodnutí posuzující konkrétní její situaci a uvádějící, jak správně použít právní předpisy(105). Zástupce pedsedy správy potvrdil, že jak Zwižek Gmin v povodním řízení, tak i řada dalších osob povinných k dani se ve srovnatelných situacích opírala o tento postup a obdržela takové rozhodnutí týkající se odpočitatelného podílu DPH odvedené na vstupu.

125. Začtvrté zástupce pedsedy správy na jednání vysvětlil, že jak před 1. lednem 2016, tak i po tomto datu mohly osoby povinné k dani použít metodu pro rozdělení DPH dle své volby. Bylo uvedeno, že příslušný orgán mohl vznést námitky proti této volbě pouze tehdy, pokud tato metoda nebyla vhodná v tom smyslu, že neodrážela objektivní rozsah, ve kterém byl výdaj na vstupu použit pro účely plnění osoby povinné k dani, které založilo nárok na odpočet. Také potvrdil, že nárok na odpočet nemohl být odmítnut pouze z toho důvodu, že orgán nesouhlasil s metodou, o kterou se opírala osoba povinná k dani. Žádné z těchto prohlášení nebylo zástupcem Zwižku Gmin popřeno.

126. Jak tomu rozumím, kombinovaný úinek výše uvedených ustanovení a okolností je ten, že v rozhodné době všechny podstatné náležitosti DPH, které měly vliv na vyměňovací základ DPH (*tributum*), byly stanoveny takovým způsobem, že osoby povinné k dani byly schopny provést nezbytné výpočty a přiznat výši splatné daně, a to na základě dokumentů a dalších údajů, které měly k dispozici.

127. Na základě těchto souvislostí se skutečná metoda pro výpočet odpočitatelného podílu DPH odvedené na vstupu zdá být pouze jedním z technických prostředků, které osoba povinná k dani musí nevyhnutelně použít, aby správně stanovila rozsah svého nároku na odpočet, pokud se opravdu rozhodne opírat o tento nárok. Potéba zvolit si vhodnou metodu, implicitní v rozhodné době, se zdá být zřejmým důsledkem tohoto nároku a nikoliv samostatnou další povinností, která by musela být zvlášť stanovena zákonem(106).

128. Vzhledem k možnosti Zwižku Gmin získat individuální daňové rozhodnutí, neexistence konkrétní metody v použitelných ustanoveních podle všeho její opírání se o nárok na odpočet nemožným nebo nadměrně obtížným či nevede k nepřekonatelné nejistotě, pokud jde o rozsah jeho povinností vůči státní pokladně.

129. Naopak se z vyjádření zdá, že vzhledem ke široké škále potenciálních faktických situací by bylo optimistické a patrně objektivně příliš náročné očekávat od vnitrostátního zákonodárce, aby vyerpávajícím způsobem upravil všechny formální aspekty jednání osoby povinné k dani pro účely zdanění(107). Tento závěr je zcela v souladu s judikaturou štrasburského soudu a postojem v dalších členských státech(108).

130. Jsem proto toho názoru, že právní úprava použitelná v rozhodné době na Zwižek Gmin neobsahovala žádnou mezeru v definici daně.

Závěrečné poznámky

131. Výše uvedené úvahy se podle mého názoru vypořádaly se všemi argumenty předloženými Zwižkem Gmin. Posouzeno podle standardu ochrany, který jsem stanovila výše(109), k žádnému porušení základního práva nebo obecné zásady unijního práva pravděpodobně v povodním řízení

nedojde v důsledku výkladu použitelných pravidel v souladu se směrnicí 2006/112/ES, jak je konstantně vykládána Soudním dvorem(110).

132. Konkrétně tento výklad podle všeho nevede k žádné právní nejistotě nebo zpětnému uložení nových povinností, které nejsou stanoveny zákonem. Obdobně, protože náležitosti podstatné pro daň (*tributum*) byly v rozhodné době stanoveny zákonem, tento výklad podle všeho nevede k uložení povinnosti nestanovené ve vnitrostátním právním řádu na základě směrnice 2006/112/ES(111). Konečně se zdá, že to není uplatnění nároku na odečet DPH odvedené na vstupu nemožným nebo nadměrně obtížným.

133. Závěry, ke kterým jsem dospěla v bodech 73 a 115 výše, nezpochybují skutečnost, že pokud akt unijního práva vyžaduje přijetí vnitrostátních prováděcích opatření – jako je tomu v projednávané věci – vnitrostátní orgány a soudy mohou uplatnit podle článku 53 Listiny vnitrostátní standardy ochrany základních práv a obecných zásad unijního práva(112).

134. Z informací předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že – navzdory existenci správní praxe uvedené v předložené otázce – neexistuje žádný zjevný rozpor mezi postojem, který navrhuji a který by Soudní dvůr měl přijmout v projednávané věci, a zásadami vyplývajícím z článku 217 polské ústavy.

135. Jak předkládající soud vysvětlil, s ohledem na toto ustanovení by opatření týkající se ukládání daní, včetně stanovení osob povinných k dani, daňových sazeb, jakož i pravidel pro přiznávání daňových úlev a prominutí daní, společně s kategoriemi osob povinných k dani osvobozených od daní, měla být stanovena zákonem. Z ústních vyjádření zástupců Polska a předsedy správy, učiněným před Soudním dvorem, je zřejmé, že toto ustanovení je ustáleně vykládáno Trybunalem Konstytucyjnym (ústavní soud, Polsko) tak, že vyžaduje, aby *podstatné náležitosti* daní, které mají vliv na rozsah daňové povinnosti osoby povinné k dani, byly stanoveny zákonem a nikoliv, aby tak byly stanoveny *všechny náležitosti* této daně(113).

136. Rozumím tomu tak, že tyto požadavky podle všeho nepředstavují překážku pro předkládající soud, aby vykládal vnitrostátní právní úpravu v souladu s unijním právem výše uvedeným způsobem.

137. Pokud má předkládající soud přesto za to, že takto vykládané vnitrostátní právo nesplňuje standardy ochrany zaručené v polské ústavě, nemůže se spokojit s tím, že prostě přizná Zvízkou Gmin plný nárok na odečet DPH odvedené na vstupu na úkor obecného unijního rozpočtu a v rozporu se zásadou rovného zacházení(114).

138. Nesouhlasím s tím, že pouhá nesrovnalost s vnitrostátním standardem ochrany může zprostit vnitrostátní soud jeho primární povinnosti, a to zajistit plný účinek unijního práva. To platí a *fortiori*, pokud by důsledkem bylo přiznání značné nepřipustné ekonomické výhody nezamýšlené unijním zákonodárcem(115). Naopak při výkladu vnitrostátní právní úpravy musí předkládající soud s ohledem na kompletní posouzení vnitrostátního právního řádu jako celku využít všechny své schopnosti, aby zvolil řešení, které respektuje základní vlastnosti unijního právního řádu, zejména přednost, jednotu a účinnost unijního práva(116).

139. S ohledem na výše uvedené úvahy docházím k závěru, že kromě toho, co jsem uvedla v bodech 73 a 115 výše, že vnitrostátní soud může být zproštěn povinnosti vykládat své vnitrostátní právo v souladu s unijním právem pouze v případě, že by takový výklad znamenal porušení zásady, že daň by měla být definována v právně závazných pravidlech dostupných osobám povinným k dani předem, a to způsobem, který je dostatečně jasný, přesný a úplný, aby dotčená osoba povinná k dani mohla předvídat a stanovit výši splatné daně v daném okamžiku na základě dokumentů a údajů, které má k dispozici nebo jsou jí dostupné. Tak by tomu bylo v případě, že by

tato pravidla vedla k nejistotě ohledně výše splatné daně nebo by způsobila nebo zvýšila tuto částku.

Závěry

140. S ohledem na výše uvedené Soudnímu dvoru navrhuji, aby na otázky předložené Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko) odpověděl takto:

- směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že vyžaduje, aby vnitrostátní soud v řízeních týkajících se osoby povinné k dani, jako je Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, vykládal své vnitrostátní právo v co nejvšším možném rozsahu takovým způsobem, který zajišťuje, že odpady jsou provedeny pouze ve vztahu k podílu DPH odvedené na vstupu, který objektivně odráží podíl, na který byl výdaj na vstupu použit pro účel činnosti této osoby povinné k dani.
 - při neexistenci jakékoliv metody pro výpočet výše splatné daně v použitelných předpisech by příslušné daňové orgány měly umožnit dotčené osobě povinné k dani, aby se opírala o metodu, kterou si zvolí, a to za podmínky, že s ohledem na povahu vykonávané ekonomické činnosti je tato metoda schopná objektivně odrážet podíl, na který byl výdaj na vstupu použit pro účel ekonomické činnosti, že je založena na objektivním kritériu a důvěryhodných údajích a že umožňuje příslušnému orgánu, aby ověřil správnost jejího použití.
 - vnitrostátní soud může být zproštěn povinnosti vykládat své vnitrostátní právo v souladu s unijním právem pouze v případě, že by takový výklad znamenal porušení zásady, že daň by měla být definována v právně závazných pravidlech dostupných osobám povinným k dani předem, a to způsobem, který je dostatečně jasný, přesný a úplný, aby dotčená osoba povinná k dani mohla předvídat a stanovit výši splatné daně v daném okamžiku na základě dokumentu a údajů, které má k dispozici nebo jsou jí dostupné. Tak by tomu bylo v případě, že by tato pravidla vedla k nejistotě ohledně výše splatné daně nebo by způsobila nebo zvýšila tuto částku.
- 1– Původní jazyk: angličtina.
 - 2– Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
 - 3– Dále jen „daň odvedená na výstupu“.
 - 4– Dále jen „daň odvedená na vstupu“.
 - 5– Článek 174 stanoví skutečnosti, které mají být uvedeny v žitateli a jmenovateli zlomku, který musí být použit pro výpočet odpoditatelného podílu daně odvedené na vstupu. Článek 175 stanoví, že odpoditatelný podíl se vypočte nebo je určen každoročně a prozatímne na základě vlastního odhadu osoby povinné k dani pod dohledem správce daně a opraví se v průběhu následujícího roku, kdy je znám konkrétní podíl.
 - 6– Dz. U. z roku 2011, č. 177, pol. 1054 (dále jen „zákon o DPH“).
 - 7– Dále jen „předseda správy“.
 - 8– Rozumím tomu tak, že tento druh správního aktu je v zásadě formálním stanoviskem orgánu, pokud jde o jejich názor na správný výklad a použití určitého ustanovení daňových právních předpisů na skutkové okolnosti dotčené osoby povinné k dani. Toto řízení je upraveno v

§láncích 14b až 14s Ordynacja podatkowa ze dne 29. srpna 1997 (zákon o řízení v daňových věcech), Dz. U. z roku 1997, §. 137, pol. 926, ve znění pozdějších předpisů.

9– Dále jen „plný nárok na odpot“

10– V § I FPS 9/10. Předkládající soud uvedl, že v tomto rozhodnutí Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) konstatoval, že vzorec stanovený v §látku 90 zákona o DPH se nemá použít na DPH odvedenou na vstupu z dodání zboží a poskytnutí služeb použitých neoddlitelným způsobem pro účely ekonomických činností a činností, které nemají povahu ekonomických činností, osoby povinné k dani. Předkládající soud vysvětlil, že v odvodnění tohoto rozhodnutí Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) uvedl, že protože polský zákonodárce opomněl stanovit metody a kritéria pro rozdělení DPH odvedené na vstupu mezi plnění podléhající DPH a plnění nepodléhající DPH, osoba povinná k dani má plný nárok na odpot DPH odvedené na vstupu z dodání zboží a poskytování takových služeb.

11– Viz body 12 až 14 výše.

12– Viz bod 14 výše.

13– Rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33.

14– Rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 26. Soudní dvůr dále vysvětlil, že aby nebyl ohrožen cíl neutrality, který společný systém DPH zaručuje, plnění mimo rámec oblasti působnosti směrnice 2006/112/ES, která tudíž nezakládá nárok na odpot, musí být proto vyloučena ze jmenovatele zlomku sloužícího k výpočtu odpotitelného podílu DPH odvedené na vstupu podle §látku 173 (rozsudky ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 54, a ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 44).

15– Rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 32.

16– Rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 34.

17– Rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 27.

18– Obdobně viz rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, bod 28.

19– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28 a citovaná judikatura.

20– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, body 14 a 15.

21– Rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23 a citovaná judikatura.

22– Stanovisko ve věci C-228/05, EU:C:2006:425, body 82 a 83 (kurzivou zvýraznila autorka tohoto stanoviska).

23– Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) (nyní §lánek 168 směrnice

2006/112/ES).

24– Rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 42.

25– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24, a usnesení ze dne 5. března 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 19.

26– Rozsudek ze dne 16. března 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 23.

27– Rozsudek ze dne 16. března 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 24.

28– Rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 44, a ze dne 22. října 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 32.

29– Rozsudek ze dne 16. března 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, bod 24.

30– Viz její stanoviska ve věci VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:537, body 95 až 97, a ve věci MDDP, C-319/12, EU:C:2013:421, body 38 až 39.

31– C-11/15, EU:C:2016:181, bod 51.

32– Toto ustanovení stanoví, že pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daní překročí výši splatné daní, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daní do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. Zde by bylo překročení nezbytně strukturální, a i když by bylo provedeno, pouze by časem narostalo. V konečném důsledku tato nerovnováha nezbytně vede ke skutečnému vrácení daní.

33– Stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181, EU:C:2016:181, bod 51.

34– Rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 25.

35– Rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 40.

36– Rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41.

37– Rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, body 42 a 43.

38– Viz rozsudek ze dne 19. března 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45, ve kterém Soudní dvůr potvrdil závěr, ke kterému jsem dospěla v bodě 60 mého stanoviska v této věci (EU:C:2012:276).

39– Rozsudek ze 13. března 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, body 42 a 43.

40– Rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 44.

41– Rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, bod 35.

- 42– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, body 33 a 37.
- 43– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, bod 48.
- 44– Rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, body 34 a 37. Soudní dvůr konstatoval, že v tomto ohledu mohou členské státy, pokud je to vhodné, uplatnit klíčové rozdělení podle povahy investic nebo klíčové rozdělení podle povahy plnění nebo i *jakýkoliv jiný vhodný klíč*, aniž by se musely omezovat na jednu z těchto metod (bod 38 tohoto rozsudku).
- 45– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 1988, Direct Cosmetics a Laughtons Photographs, 138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 23. Viz také rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, EU:C:2010:253, bod 40.
- 46– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 35.
- 47– Rozhodnutí Rady 2007/436/ES, Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. 2007, L 163, s. 17).
- 48– Například v roce 2014, který je jedním z daňových období, v rámci kterého Zwiżek Gmin žádá přiznání plného nároku na odpočet, zdroje založené na DPH představovaly 13,2 % celkového rozpočtu EU. Viz Víceletý finanční rámec 2014–2020 a rozpočet EU 2014, s. 24.
- 49– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. června 2018, Kolev a další, C-612/15, EU:C:2018:392, body 51 a 52. Pokud si Polsko přálo zachovat příznivější zacházení s osobami povinnými k dani, jako je Zwiżek Gmin, mohlo – pod podmínkou dodržování ustanovení Smlouvy v oblasti státní podpory – poskytnout dotace financované z jeho vlastních zdrojů, a nikoliv umožnit výjimku z DPH odvedené na vstupu na úkor rozpočtu EU.
- 50– Obdobně viz rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 38 a citovaná judikatura.
- 51– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. června 2018, Kolev a další, C-612/15, EU:C:2018:392, bod 64.
- 52– Viz bod 11 výše.
- 53– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další, C-105/14, EU:C:2015:555, bod 49.
- 54– Rozsudek ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 116.
- 55– Rozsudek ze dne 11. září 2018, IR, C-68/17, EU:C:2018:696, bod 63.
- 56– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, body 33 a 34 a citovaná judikatura. Viz také rozsudek ze dne 17. dubna 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, body 72 a 73.
- 57– Úř. věst. 2010, C 83, s. 389 (dále jen „Listina“).
- 58– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. června 2018, Kolev a další, C-612/15,

EU:C:2018:392, bod 68 a citovaná judikatura.

59– Nejnovější judikatura uvádí několik příkladů situací, ve kterých měl Soudní dvůr za to, že výkonnost EU musí ustoupit ochraně základních práv. V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. února 2017, C-578/16 PPU, EU:C:2017:127 [zákaz nelidského či ponižujícího zacházení v rámci nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 604/2013 ze dne 26. března 2013, kterým se stanoví kritéria a postupy pro určení členského státu příslušného k posuzování žádosti o mezinárodní ochranu podané státním příslušníkem třetí země nebo osobou bez státní příslušnosti v kterém z členských států (Úř. věst. 2013, L 180, s. 31)]; ze dne 5. prosince 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936 (zásada *nulla poena sine lege* ve smyslu článku 325 SFEU); a ze dne 25. března 2018, Minister for Justice and Equality (nedostatky v soudním systému), C-216/18 PPU, EU:C:2018:586 [zákaz nelidského či ponižujícího zacházení a právo na účinnou právní ochranu ve smyslu Rámcového rozhodnutí Rady 2002/584/JHA ze dne 13. března 2002 o evropském zatýkáacím rozkazu a postupech předávání mezi členskými státy (Úř. věst. 2002, L 190, s. 1; Zvl. vyd. 19/06, s. 34)].

60– V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. ledna 2004, X, C-60/02, EU:C:2004:10, body 61 a 63, a ze dne 5. prosince 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 61.

61– Tento odůvodnění stanoví, že „základní práva, která jsou zaručena Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod [podepsanou v Paříži dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“)] a která vyplývají z ústavních tradic společných členským státům, tvoří obecné zásady práva Unie“.

62– Toto ustanovení Listiny stanoví, že „pokud tato listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným [EÚLP], jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená úmluva“, což nebrání tomu, aby EU poskytovala „širší ochranu“. Kritéria vypracovaná Štrasburským soudem při výkladu odpovídajících ustanovení EÚLP by tudíž měla být použita při stanovení minimálního standardu ochrany zaručeného Listinou (rozsudek ze dne 28. února 2013, přezkum ve věci Arango Jaramillo a další v EIB, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, bod 28).

63– Dodatkový protokol k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsaný v Paříži dne 20. března 1952 (dále jen „Dodatkový protokol“).

64– ESLP, 9. března 2002, Orion Bēclav s.r.o. v. Česká republika, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, s. 7.

65– ESLP, 29. ledna 2003, Masa Invest Group v. Ukrajina, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, s. 12.

66– ESLP, 14. května 2013, N.K.M. v. Maďarsko, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, § 50.

67– ESLP, 20. září 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Rusko, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, § 559 (kurzivou zvýraznila autorka tohoto stanoviska).

68– ESLP, 14. října 2010, Shchokin v. Ukrajina, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, § 51.

69– Grgič, A., Mataga, Z., Longar, M., a Vilfan, A., Council of Europe – Directorate General of Human Rights and Legal Affairs, *‘Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles’*, Précis sur les droits de l’homme no 10, září 2007, s. 13 (veřejně k dispozici prostřednictvím následujícího odkazu: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70– ESLP, 9. listopad 1999, Špaček v. Česká republika, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995,

§ 54.

71– ESLP, 25. července 2013, Khodorkovskiy a Lebedev v. Rusko, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, § 881 až § 885.

72– ESLP, 29. leden 2003, Masa Invest Group v. Ukrajina, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, s. 12 a 13.

73– To je mimo jiné p?ípad Spojeného království, kde byla tato zásada poprvé uzákon?na v Bill of Rights z roku 1689 (stále platné), Francie, kde vyplývá z Declaration des droits de l'homme et du citoyen ze dne 26. srpna 1789 (*idem*) a Polska, kde byla zakotvena v Artyku?y henrykowskie z roku 1573, které z?staly v platnosti až do 24. ?íjna 1795.

74– To je podle všeho p?ípad Rakouska a N?mecka.

75– To je podle všeho konkrétn? p?ípad: Belgie (?l. 170 odst. 1 belgické ústavy), Kypru (?l. 24 odst. 2 kyperské ústavy), Estonska (?lánek 113 estonské ústavy), Finska (?l. 81 odst. 1 finské ústavy), Itálie (?lánek 23 italské ústavy), Irska (?lásky 22.2.1 až 22.2.6 irské ústavy), Nizozemska (?lánek 104 nizozemské ústavy), ?eské republiky (?l. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), Litvy (?l. 127 odst. 3 litevské ústavy), Lucemburska (?lánek 99 lucemburské ústavy), Rumunska (?lásky 56 odst. 3 a 139 odst. 1 rumunské ústavy), Slovenska (?l. 59 odst. 2 slovenské ústavy) a Švédska (?l. 4 oddílu 1 Regeringsformen, který – spolu se t?emi dalšími akty – tvoří švédskou ústavu).

76– ?lánek 14 Declaration des droits de l'homme et du citoyen ze dne 26. srpna 1789 stanoví, že následující náležitosti musí být stanoveny zákonem: základ pro vym??ení dan?, da?ová sazba a postup pro výb?r daní všeho druhu.

77– ?lánek 78 odst. 1 a odst. 4 ?ecké ústavy stanoví, že následující náležitosti musí být stanoveny zákonem: ozna?ení osoby povinné k dani, typ p?íjm?, majetek, výdaje nebo pln?ní, které podléhají dani, da?ová sazba, osvobození od dan? a da?ové úlevy.

78– ?lánek 103 odst. 2 portugalské ústavy stanoví, že následující náležitosti musí být stanoveny zákonem: základ pro vym??ení dan?, da?ová sazba, da?ové zvýhodn?ní a záruky pro osoby povinné k dani.

79– Viz ?lánek 217 polské ústavy citovaný v bod? 6 výše.

80– To znamená: Bulharsko, ?eská republika, Estonsko, Francie, N?mecko, ?ecko, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Švédsko a Spojené království.

81– Situace v rámci EÚLP se zdá být v tomto ohledu velmi podobná (viz body 85 a 86 výše).

82– To je podle všeho p?ípad ?eské republiky, Estonska, N?mecka, ?ecka, Polska a Spojeného království.

83– To je podle všeho p?ípad Francie.

84– To je podle všeho p?ípad Nizozemska a Švédska.

85– Zd?raz?uji, že podobný požadavek vyplývá z judikatury štrasburského soudu uvedené výše v tomto stanovisku (viz bod 82 výše).

86– To je podle všeho p?ípad Bulharska (p?ed 1. lednem 2017), ?eské republiky, N?mecka,

řecka (od roku 2000), Nizozemska, řvédska a Spojeného království.

87– Kromě Polska je to podle všeho případ Bulharska, řeské republiky, řecka a řvédska.

88– V Nizozemsku tedy relevantní rozhodnutí Staatssecretarissen van Financiën (ministr financí, Nizozemsko) o odpote DPH uvádí metry řtverení, metry krychlové, relevantní příjem nebo náklady jako možná kritéria pro výpočet odpotitelného podílu DPH odvedené na vstupu.

89– Viz ve řvédsku nezávazné instrukce dařové správy ř. 131 446423–15/111 ze dne 25. srpna 2015 a ř. 202 377677–17/111 ze dne 19. prosince 2017.

90– Viz sdřlení o DPH ř. 700 ze dne 17. prosince 2014 (přírůka k DPH upravující pravidla a postupy) oddíl 32 odst. 5.

91– Rozsudek ze dne 22. řervna 2016, Cř11/15, EU:C:2016:470.

92– Stanovisko ve věci řeský rozhlas, Cř11/15, EU:C:2016:181.

93– Rozsudek ze dne 30. srpna 2016, sp. zn. 5 Afs 124/2014–178.

94– Viz bod 39 výše.

95– Rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, Rada v. Manufacturing Support & Procurement Kala Naft, Cř348/12 P, EU:C:2013:776 body 121 až 123.

96– Rozsudek ze dne 10. září 2009, Plantanol, Cř201/08, EU:C:2009:539, bod 46.

97– Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další, Cř288/07, EU:C:2008:505, bod 47.

98– Rozsudek ze dne 26. dubna 2005, «Goed Wonen», Cř376/02, EU:C:2005:251, bod 33.

99– Totéř lze říci *a priori* o procesních nebo technických podmínkách. Protože však tento aspekt nespádá do rámce tohoto stanoviska, nebudu se jím dále zabývat.

100– Viz body 41, 48 a 55 výše.

101– Viz judikaturu uvedenou v bodech 74 a 75 výše.

102– Rozsudek ze dne 1. řervence 2014, Ålands Vindkraft, Cř573/12, EU:C:2014:2037, bod 126.

103– Pro výklad řlánku 168 směrnice 2006/112/ES viz body 41, 48 a 55 výše.

104– Jak tomu rozumím, tato povinnost vyplývá z řl. 103 odst. 1 zákona o DPH, který podle všeho provádí řl. 250 odst. 1 směrnice 2006/112/ES.

105– Viz poznámka pod řarou ř. 8 výše.

106– Viz bod 112 výše.

107– V této souvislosti uvádím, ře zástupce předsedy správy zdřraznil – aniř by to bylo popíráno dalšími zůřastněnými stranami – ře by bylo objektivně nemořné tak uřínit.

- 108– Viz body 85 a 91 výše.
- 109– Viz diskuse o zásadě daňové legality v bodech 78 až 115 výše.
- 110– To znamená v souladu s parametry uvedenými v bodech 35 až 60 výše.
- 111– Situaci v projednávané věci lze odlišit od situace, která byla předmětem věci Pfeiffer a další (rozsudek ze dne 5. října 2004, C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 108).
- 112– Viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, bod 60. V této věci však Soudní dvůr dospěl k názoru, že právo z tohoto důvodu, že relevantní pravidla byla plně harmonizována na unijní úrovni, vnitrostátní soud již *nebyl nadále oprávněn* uplatnit vyšší standard ochrany základních práv stanovený jeho vnitrostátním ústavním právem.
- 113– Rozsudek Trybunału Konstytucyjnego (Ústavní soud) ze dne 16. června 1998, U 9/97, bod 51. Na jednání se také ukázalo, že tento soud zatím neměl příležitost posoudit ústavnost neexistence metod pro rozdělení DPH odvedené na vstupu.
- 114– Viz body 61, 64 a 65 výše.
- 115– Viz body 57 až 59 výše.
- 116– Rozsudek ze dne 5. prosince 2017, M.A.S. a M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, bod 47.