Sbírka soudních rozhodnutí

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 Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Pořízení investičního majetku – Přiřazení investičního majetku, pokud je úmysl použít ho pro ekonomické účely ještě nejistý – Původní použití pro činnost (obce jako orgánu veřejné moci) neopravňující k odpočtu daně – Pozdější použití pro zdaněnou činnost (změna použití) – Dodatečný odpočet daně opravou odpočtu daně“

I. Úvod

1. V tomto řízení musí Soudní dvůr rozhodnout, zda je dodatečný odpočet DPH možný i tehdy, pokud osoba povinná k dani v okamžiku pořízení zboží toto zboží výslovně nepřiřadila ke svému podniku, neboť 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 odpočtu daně).

2. V opačném časovém pořadí by obec nárok na odpočet daně nesporně měla. Takovýto odpočet daně 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 pořídila výhradně pro svou soukromou potřebu, odmítá Soudní dvůr od rozhodnutí ve věci Lennartz [3] odpočet daně 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 činnostem, které vykonává jako orgán veřejné moci? Je v této souvislosti relevantní, že obec je za osobu nepovinnou k dani považována pouze za podmínek článku 13 směrnice o DPH?

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).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Článek 13 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[4] (dále jen „směrnice o DPH“) stanoví, kdy veřejnoprávní subjekty nejsou považovány za osoby povinné k dani:

„1. Státy, kraje, obce a jiné 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.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Veřejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře. […]“

5. Článek 167 uvedené směrnice stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

6. Článek 168 směrnice o DPH obsahuje tuto úpravu:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

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

[…]“

7. Článek 184 směrnice o DPH se týká opravy původního odpočtu daně na vstupu:

„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

8. Článek 187 směrnice o DPH upravuje opravné období:

„1. V případě investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

Členské státy však mohou při provedení opravy vycházet z období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může 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.

4 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

Oprava podle prvního pododstavce se provádí na základě změn 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 původním řízení

12. Spor ve věci projednávané předkládajícím soudem se týká otázky, zda je obec Ryjewo (dále jen „obec“) oprávněna nárokovat si dodatečně odpočet daně ze 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.

5 – Ustawa o podatku od towarów i usług ze dne 11. března 2004 (jednotné znění, Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054, v platném znění).

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

14. Čtyři roky po dokončení kulturního domu se způsob jeho využívání změnil v tom směru, že jej obec nyní využívá rovněž pro uskutečňování činností podléhajících DPH. Obec se domnívá, že poskytováním služeb za úplatu, které spočívají v pronájmu kulturního domu, jí vzniká nárok na částečný odpočet daně z faktur, které dokládají výdaje na jeho stavbu, a to formou víceleté opravy podle čl. 91 odst. 7 a 7a ve spojení s čl. 91 odst. 1 a 2 polského zákona o DPH.

15. Daňový orgán naopak konstatoval, že obci nepřísluší nárok na odpočet DPH z výdajů na stavbu a provoz kulturního domu. Ministr financí měl za to, že obec tím, že pořizovala zboží a služby k investičnímu účelu (na stavbu kulturního domu) se záměrem jeho bezplatného poskytnutí Obecnímu kulturnímu centru, je nepořizovala 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 počáteční využití pořízeného zboží a služeb osobou povinnou k dani pro účely nepodléhající DPH ji nezbavuje nároku odečíst daň později, když se změní 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 světle článků 167, 168 a 184 a násl. směrnice [o DPH], jakož i zásady neutrality oprávněna (opravou) odpočíst 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 přiřadit 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 odpočet daně, 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 odpočíst DPH za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno jinou osobou povinnou k dani. Tyto podmínky jsou všechny splněny.

22. Při odepření odpočtu daně 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 daně 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 odpočtu DPH, kterou je zatíženo pořízení zboží, spolu se současným zdaněním plnění uskutečněných s tímto zbožím představuje výsledku dvojí zdanění. Také tato skutečnost tedy mluví pro možnost dodatečného odpočtu daně odvedené na vstupu v projednávané věci.

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

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).

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 přiřazení“).

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 nepřichází 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 odčitatelnou daň vzniká dodáním (článek 63 směrnice o DPH), rozhodující je tedy pořízení zboží.

10 – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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 daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně 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-97/90, 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. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), a ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 – Stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci 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. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 – Jak výslovně vyplývá z rozsudků ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 35), ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 38) a ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 9).

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 původní (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 obraceného 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 účinky, 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 změněného 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.

21 – Jak výslovně uvádí Soudní dvůr v rozsudku ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 9).

22 – Jak výslovně vyplývá z rozsudků ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27), ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 34), a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 47), viz k tomu moje stanovisko ve věci X (C-334/10, EU:C:2012:108, bod 81).

23 – Takto ve výsledku také rozsudky ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 28), a ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 35).

24 – Stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci 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 dvůr v tomto případě výslovně rozhodl, že zásada daňové neutrality brání, pokud jde o daňové zacházení s identickými činnostmi investic do nemovitostí, neodůvodněným rozdílům mezi podniky, které mají stejný profil a vykonávají stejnou činnost.

36. Podle změněného 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 nepřiřadila 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 nevyvstala. Směrnice o DPH tak nyní výslovně vychází z dodatečné možnosti přiřazení 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 původně 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 odpočtů 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 článek 20 listiny. V konečném důsledku se tak zamezí jak neoprávněnému zvýhodnění, tak neoprávněnému znevýhodnění osoby povinné k dani.

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

26 – Článek 20 odst. 2 šesté směrnice 77/388/EHS pouze stanovil, že se oprava provádí za rok, „v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno“.

27 – Usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 19 a násl.).

28 – Usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 24).

29 – Tento účinek nastává, protože oprava se podle článku 184 a násl. a také podle čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH provádí pouze poměrně za rok a ve výsledku tak podnikateli ohledně této daně z přidané hodnoty po dobu odpočtu poskytuje bezúročnou půjčku.

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

43. Nebude-li se Soudní dvůr ztotožňovat s mým výkladem článku 184 a násl. (zejména článku 187 odst. 2 druhého pododstavce) směrnice o DPH, pak rozhodující otázka v tomto případě bude znít: Jak se posuzuje, zda obec pořizuje plnění zatížené daní z přidané 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 článku 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 přiřazení i přes chybějící úmysl?

45. Soudní dvůr požaduje pro okamžitý a úplný odpočet daně objektivními důkazy potvrzený úmysl ve smyslu článku 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“ přiřazení tohoto zboží k podniku.

47. Tomuto dilematu se Soudní dvůr vyhýbá ve věci Gmina Międzyzdroje [32], ve které byl použit čl. 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 odpočet 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 přiřazení v okamžiku pořízení. Spíše konstatoval, že odpočet daně na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu [33].

2. Přiřazení podle článku 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 článku 13 směrnice o DPH. O tento článek se v zásadě opírá argumentace obce a také Komise vyjádřila při jednání jisté sympatie pro toto řešení.

49. Článek 13 směrnice o DPH vychází z toho, že veřejnoprávní subjekty se obvykle nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci. Takovými činnostmi jsou činnosti, které uvedené subjekty vykonávají v rámci pro ně stanoveného právního režimu. Naopak se nejedná o takové činnosti, které vykonávají za týchž právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty [34].

30 – Rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 58), v tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 8. března 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 29), a ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 21).

31 – Jak výslovně vyplývá z rozsudků ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 34), a ze dne 21. března 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 – Rozsudek ze dne 29. října 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, bod 70), v tomto smyslu viz také rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, body 17 a 22).

50. Bylo by tedy rozhodující, zda obec při pořízení jednala jako orgán veřejné moci. To však lze předpokládat pouze výjimečně (např. v případě vyvlastnění). Obvyklé zásobování spotřebním zboží veřejnoprávní subjekt zpravidla neprovádí v rámci své činnosti jako orgán veřejné moci. Obec by tedy při pořízení většinou jednala jako osoba povinná k dani.

51. Mě však argumentace článkem 13 směrnice o DPH nepřesvědčila. Již znění tohoto článku mluví o tom, že veřejnoprávní subjekty se v souvislosti s plněními za určitých okolností nepovažují za osoby povinné k dani. Toto ustanovení se tedy vztahuje výslovně na stranu výstupu (tzn. poskytování služeb), a nikoliv na stranu vstupu (tedy pořizování služeb). Ještě jasněji to definuje čl. 13 odst. 1 druhý a třetí pododstavec směrnice o DPH. Zde se zdůrazňuje narušení hospodářské soutěže (druhý pododstavec) a uskutečňování činností v nezanedbatelné míře (třetí pododstavec). Obojí nelze přenést na stranu vstupu v okamžiku pořízení.

52. Smysl a účel článku 13 směrnice o DPH spočívá ve zvýhodnění určitých činností veřejnoprávních subjektů [35], pokud a protože vystupují jako orgány veřejné moci. Vede-li však toto zvýhodnění k výraznému narušení hospodářské soutěže, pak jsou podle čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH takové ekonomické činnosti zásadně zdaněny i v případě, jsou-li uskutečňovány veřejnými subjekty jako orgány veřejné moci. Zvýhodnění tedy v tomto směru opět odpadá.

53. V projednávané věci by přenesení článku 13 směrnice o DPH na pořízení zajisté obci pomohlo. Pořizuje-li ale obec zboží jako orgán veřejné moci, tento přístup by ji za určitých okolností znevýhodňoval. Při důsledném postupu by totiž musel být odpočet daně vyloučen, dokonce i v případě, že by obec se zbožím, které pořídila jako orgán veřejné moci, uskutečňovala ekonomické činnosti. Pro odpočet daně je podle článku 168 směrnice o DPH ale rozhodující to, zda bylo pořízení zatíženo daní z přidané hodnoty a zda je zboží použito pro účely zdaněných plnění. Jak ukazuje čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, o zdanitelné dodání zboží se může jednat i v případě převodu vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývajícího ze zákona (v současnosti již vynutitelné orgánem veřejné moci).

54. Článek 13 směrnice o DPH se tedy nevyjadřuje k otázce, zda veřejnoprávní subjekt jedná při pořízení zboží jako osoba povinná k dani nebo jako osoba nepovinná k dani, nýbrž pouze k tomu, zda je při dodání zboží a poskytování služeb považován za osobu povinnou k dani.

3. Domněnka o přiřazení u osoby povinné k dani, která zboží později skutečně použije pro účely plnění podléhajících DPH

55. Bude-li Soudní dvůr sdílet alespoň můj názor, že je s ohledem na zásadu neutrality a zásadu rovného zacházení problematické, že právní úprava vkladu na rozdíl od zdanění výběru chybí, měl by to alespoň zohlednit velkorysejším posouzením pojmu pořízení „jako osoba povinná k dani“.

56. Ve věcech, o kterých dosud Soudní dvůr rozhodoval a ve kterých byl dodatečný odpočet daně zamítnut, byl pořizovatel zboží v okamžiku pořízení osobou nepovinnou k dani (jako ve věci Waterschap [36]) nebo zboží vložil do svého podniku výslovně až později (jako ve věci Lennartz [37]), takže sám vycházel z toho, že jej nejprve pořídil pro soukromé účely. Projednávaná věc je však odlišná, neboť pořizovatel je osobou povinnou k dani, která neučinila žádné výslovné rozhodnutí.

35 – 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 (235/85, EU:C:1987:161, body 20 a 21), které musí být vykládáno v úzkém slova smyslu.

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

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

57. U osoby povinné k dani, která pořizuje 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 uskutečňování 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 [38].

58. Znění článku 187 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH, které bylo v porovnání se šestou směrnicí 77/388/EHS pozměněno (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 konkrétně plánovaného použití pro jiné než ekonomické účely existuje ale nejprve pouze ze své podstaty (a tedy pouze ve výši 0 euro). Změní-li 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 takovéhoto 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 uskutečňování zdanitelných plnění.

Není přitom relevantní, zda obec již v okamžiku výroby nebo pořízení zboží projevila úmysl využívat jej v budoucnu pro účely uskutečňování 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.“

38 – 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).