



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

25. července 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 167, 168 a 184 – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Oprava – Nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek – Původní určení k činnosti neopravňující k odpočtu daně a poté rovněž k činnosti podléhající DPH – Veřejnoprávní subjekt – Postavení osoby povinné k dani v okamžiku zdanitelného plnění“

Ve věci C-140/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 22. prosince 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 17. března 2017, v řízení

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

proti

Gminie Ryjewo,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (zpravodajka) a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. ledna 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Szefa Krajowej Administracji Skarbowej J. Kautem a B. Kołodziejem, jako zmocněnci,
- za Gminu Ryjewo M. Gizickim, advokatem, a B. Raszem, doradcem podatkowym,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk-Szaładzińską, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi F. Clotuche-Duvieusart a Ł. Habiakem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. dubna 2018,

* Jednací jazyk: polština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 167, 168 a 184 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), jakož i zásady neutrality daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (vedoucí státní daňové správy, Polsko) a Gminou Ryjewo (obec Ryjewo, Polsko) (dále jen „obec“), jehož předmětem je rozhodnutí Ministra Finansów (ministr financí, Polsko; dále jen „ministr“), kterým byla obci zamítnuta oprava odpočtu DPH odvedené na vstupu za nemovitost, která byla pořízena jako investiční majetek, jenž byl nejprve určen k činnosti osvobozené od daně a následně rovněž ke zdanitelné činnosti.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 V článku 2 odst. 1 směrnice 2006/112 se stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

- c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

- 4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

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

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 5 Článek 13 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„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 [an]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.

[...]“

6 Článek 63 téže směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

7 Článek 167 směrnice 2006/112 zní takto:

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

8 Článek 168 této směrnice stanoví:

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

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

[...]“

9 Článek 184 uvedené směrnice stanoví:

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

10 Ustanovení článku 185 odst. 1 téže směrnice uvádí:

„Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.“

11 Články 187 a 189 směrnice 2006/112 obsahují pravidla o opravě odpočtu daně v případě nemovitostí pořízených jako investiční majetek, která se týkají zejména opravného období vztahujícího se na takové nemovitosti.

Polské právo

12 Článek 15 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, položka 535), ve znění použitelném na spor ve věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„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 smluv řídicích se soukromým právem.“

13 Článek 86 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčena ustanovení článku 114, čl. 119 odst. 4, čl. 120 odst. 17 a 19 a článku 124, má osoba povinná k dani uvedená v článku 15 v případě, že jsou zboží a služby použity pro účely jejích zdaněných plnění, nárok na odpočet daně.“

14 Článek 91 tohoto zákona stanoví:

„[...]

2. V případě zboží a služeb, které jsou osobou povinnou k dani podle předpisů o daních z příjmů zahrnuty do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podléhajícího odpisům, jakož i pozemky a časově neomezená užívací práva k pozemkům, pokud byly zahrnuty do dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku pořizovatele, s výjimkou těch, jejichž pořizovací hodnota nepřesahuje 15 000 [polských zlotých (PLN)], musí být oprava uvedená v odstavci 1 provedena osobou povinnou k dani do pěti let a v případě pozemků a časově neomezených užívacích práv k pozemkům do deseti let od roku, v němž byly poprvé využity. [...]

[...]

7. Odstavce 1 až 6 se použijí obdobně, pokud měla osoba povinná k dani nárok na odpočet celé daně odvedené na vstupu ze zboží nebo služeb, které využila, a tento odpočet daně provedla, nebo pokud tento nárok na odpočet daně sice neměla, ale následně došlo ke změně nároku na odpočet daně odvedené na vstupu z tohoto zboží nebo služeb.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Od roku 2005 je obec zaregistrovaná jako osoba povinná k DPH.

16 V letech 2009 a 2010 nechala obec vybudovat kulturní dům. V rámci této výstavby jí byly poskytnuty zboží a služby, za které zaplatila DPH. Po dokončení výstavby byl kulturní dům v roce 2010 bezúplatně předán do správy obecního kulturního střediska.

17 V průběhu roku 2014 obec vyjádřila úmysl převést tuto budovu do svého majetku a spravovat ji přímo. Následně obec chtěla kulturní dům bezplatně poskytovat k dispozici obyvatelům obce i ho pronajímat pro komerční účely. Pokud jde o toto placené využívání, obec výslovně vyjádřila úmysl vystavovat faktury včetně DPH. Do dnešního dne obec neprovedla odpočet DPH zaplacené za uskutečnění této investice.

18 Ministr ve svém rozhodnutí ze dne 28. května 2014 ve věci žádosti obce o daňovou úlevu konstatoval, že zejména podle čl. 91 odst. 2 a 7 zákona o DPH nemůže mít obec nárok na opravu odpočtu DPH hlavně z toho důvodu, že při pořízení dotyčného zboží a služeb za účelem bezplatného poskytování budovy obecnímu kulturnímu středisku nepořizovala tento majetek pro účely ekonomické činnosti, a tedy nejednala jako osoba povinná k DPH.

19 Rozsudkem ze dne 18. listopadu 2014 vyhověl Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Vojvodský správní soud v Gdaňsku, Polsko) žalobě, kterou podala obec proti rozhodnutí ministra ze dne 28. května 2014.

20 Tento soud měl za to, že počáteční využití pořízeného zboží a služeb ze strany osoby povinné k dani pro účely nepodléhající DPH ji nezabavuje nároku odpočíst později daň zaplacenou na vstupu, když se změnil účel využití tohoto zboží a služeb a když jsou následně použity pro účely zdanitelných plnění.

V tomto ohledu nemůže být obci platně vytýkáno, že když nabyla uvedenou budovu, ve své žádosti, která vedla k rozhodnutí ze dne 28. května 2014, výslovně nevyjádřila úmysl využívat ji v rámci ekonomické činnosti.

- 21 Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko), ke kterému podal ministr kasační opravný prostředek, si klade otázku, zda je podle článků 167, 168 a 184 směrnice 2006/112 obec oprávněna odpočíst formou opravy DPH zaplacenou na vstupu z investičních výdajů, pokud byl dotčený investiční majetek nejprve použit pro účely činnosti, která nepodléhá DPH, v tomto případě v rámci plnění úkolů, jež spadají do působnosti obce jako orgánu veřejné moci, a následně byl použit rovněž k uskutečnění zdanitelných plnění.
- 22 V tomto ohledu má předkládající soud za to, že z rozsudku ze dne 2. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), lze vyvodit, že tato otázka vyžaduje zápornou odpověď, jelikož z tohoto rozsudku vyplývá, že veřejnoprávní subjekt, který v okamžiku pořízení investičního majetku jednal jako orgán veřejné moci, a nikoli jako osoba povinná k dani, není oprávněn odpočíst DPH zaplacenou z tohoto majetku, a to ani tehdy, když tento subjekt následně jednal jako osoba povinná k dani.
- 23 Závěr vyplývající z tohoto rozsudku se však stal nejistý vzhledem k tomu, že v usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), Soudní dvůr rozhodl, že v případě kdy dotčená obec změnila účel užívání nemovitosti, jež byla pořízena jako investiční majetek, tak, že tato nemovitost byla nejprve určena k použití, jež nezakládá nárok na odpočet DPH, a následně k použití, jež takový nárok zakládá, je oprava odpočtů daně v zásadě možná.
- 24 V tomto ohledu vzniká otázka, zda je třeba přikládat význam skutečnosti, zda obec v okamžiku pořízení investičního majetku výslovně vyjádřila, či nevyjádřila úmysl využívat ho v budoucnu rovněž k uskutečňování zdanitelných plnění.
- 25 V případě, že k takovému vyjádření úmyslu nedošlo, vyvstává ještě otázka, zda postavení, ve kterém orgán veřejné moci jednal, musí být posuzováno výlučně na základě prvního použití investičního majetku, nebo by mělo být přihlédnuto rovněž k dalším kritériím.
- 26 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1) Je obec ve světle článků 167, 168 a 184 a následujících směrnice [2006/112], jakož i zásady neutrality oprávněna (opravou) odpočíst DPH zaplacenou 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 posléze 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 zdanitelných plnění?
 - 3) Je z hlediska odpovědi na první otázku relevantní, že se investiční majetek bude využívat jak k uskutečňování zdanitelných 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?“

K předběžným otázkám

- 27 Podstatou třech otázek, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být články 167, 168 a 184 směrnice 2006/112, jakož i zásada neutrality DPH vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby měl veřejnoprávní subjekt nárok na opravu odpočtů DPH zaplacené z nemovitosti, jež byla pořízena jako investiční majetek, v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, kdy v okamžiku pořízení této nemovitosti se tato nemovitost mohla přirozeně využívat jak pro účely zdanitelných, tak nezdanitelných činností, avšak byla nejprve použita pro účely nezdanitelných činností, a tento veřejnoprávní subjekt výslovně nevyjádřil úmysl využívat tuto nemovitost pro účely zdanitelné činnosti, ale zároveň nevyloučil její použití k takovým účelům.
- 28 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná nebo byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (zejména viz rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 37).
- 29 Cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jejích ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny ekonomické činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 38 a citovaná judikatura).
- 30 Jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 39 a citovaná judikatura).
- 31 Ustanovení článku 187 směrnice 2006/112 se vztahují na takové situace opravy odpočtů daně, jako jsou situace dotčené v původním řízení, v nichž je investiční majetek, jehož použití nezakládá nárok na odpočet daně, následně používán způsobem, který takový nárok zakládá (usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 23 a citovaná judikatura).
- 32 Systém oprav odpočtů představuje základní prvek systému zavedeného směrnicí 2006/112 v rozsahu, v němž je určen k zajištění přesnosti odpočtů daně, a tedy neutrality daňové zátěže (usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 24 a citovaná judikatura).
- 33 K uplatnění nároku na odpočet DPH je však nutno dodržet požadavky nebo podmínky, a to jak věcné, tak formální povahy (rozsudek ze dne 21. března 2018 Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 40 a citovaná judikatura).
- 34 Pokud jde o uvedené požadavky a podmínky věcné povahy, z článku 168 směrnice 2006/112 podle ustálené judikatury Soudního dvora plyne, že pouze osoba, která je osobou povinnou k dani a která jedná jako osoba povinná k dani v okamžiku pořízení zboží, má nárok na odpočet daně v souvislosti s tímto zbožím a může odpočíst splatnou nebo zaplacenou DPH z tohoto zboží, používá-li toto zboží pro účely svých zdaněných plnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 8, a ze dne 22. října 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 18, jakož i citovaná judikatura).
- 35 Podle článků 63 a 167 směrnice 2006/112 tento nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, tedy dodáním zboží (rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatura).

- 36 Tyto zásady platí také v situaci, kdy je dotýcnou osobou veřejnoprávní subjekt, který uplatňuje nárok na opravu odpočtů DPH podle článku 184 a následujících směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. června 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, bod 39).
- 37 Z toho je zřejmé, že pokud takový veřejnoprávní subjekt, jakým je v projednávané věci obec, v okamžiku pořízení investičního majetku jedná jako orgán veřejné moci ve smyslu článku 13 odst. 1 směrnice 2006/112, a tudíž jako osoba nepovinná k dani, nemá v zásadě ve vztahu k tomuto majetku nárok na opravu odpočtů, i když je tento majetek posléze využíván pro účely zdanitelné činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. června 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, bod 44).
- 38 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že otázka, zda osoba povinná k dani jednala v okamžiku dodání zboží jako taková, tj. pro účely ekonomické činnosti, je otázkou skutkovou, která musí být posouzena předkládajícím soudem s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha daného zboží a doba, která uplynula mezi jeho pořízením a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 11. července 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 21, a ze dne 22. října 2015, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 21).
- 39 Cílem tohoto posouzení je ověřit, zda osoba povinná k dani pořídila či vytvořila dotčený investiční majetek s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost, a jednala tudíž jako osoba povinná k dani ve smyslu článku 9 odst. 1 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).
- 40 V projednávaném případě vnitrostátní právní úprava použitelná ve věci v původním řízení stanoví, že v případě nemovitosti, která byla pořízena jako investiční majetek, je opravné období pět, ba dokonce deset let od počátku užívání této nemovitosti, přičemž ze zjištění předkládajícího soudu vyplývá, že žádost obce byla podána čtyři roky poté, co budovu začalo využívat obecní kulturní středisko, jemuž byla bezúplatně předána do správy.
- 41 Mimoto je s výhradou ověření předkládajícím soudem nesporné, že v projednávaném případě obec při pořízení nemovitosti jako investičního majetku dotčeného ve věci v původním řízení jednala za stejných podmínek jako jednotlivec, který si přeje nechat postavit budovu, aniž za tímto účelem využila výsad orgánu veřejné moci. Z toho vyplývá, že v souladu s čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 a judikaturou v této oblasti obec při nákupu dotčené nemovitosti nejednala jako orgán veřejné moci.
- 42 Situace dotčená ve věci v původním řízení se tedy liší od situace ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 2. června 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335), v níž dotčený veřejnoprávní subjekt pořídil investiční majetek jako orgán veřejné moci ve smyslu uvedeného článku 13 odst. 1, a tudíž jako osoba nepovinná k dani.
- 43 Dalším faktorem, který odlišuje situaci dotčenou ve věci v původním řízení od situace ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, je skutečnost, že v projednávané věci byla obec v okamžiku pořízení nemovitosti jako investičního majetku v průběhu roku 2010 již od roku 2005 zaregistrována jako osoba povinná k dani.
- 44 Dále se situace dotčená ve věci v původním řízení liší od situace ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 30. března 2006, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), v níž bylo nesporné, že finské město jednalo v případě nákupů nemovitého majetku jako osoba povinná k dani, jelikož tyto nákupy byly uskutečněny pro účely ekonomické činnosti, a sice pronájmu budov, které byly předmětem těchto nákupů.

- 45 Stejně tak je situace ve věci v původním řízení odlišná od situace ve věci, ve které bylo vydáno usnesení ze dne 5. června 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), jelikož jak vyplývá z bodu 11 tohoto usnesení, dotčená polská obec jednala v okamžiku, kdy jí byla dotyčná budova dodána, jako osoba povinná k dani, přičemž předkládající soud uvedl, že již v průběhu výstavby budovy tato obec výslovně prohlásila, že má v úmyslu budovu pronajmout obchodní společnosti, která jí bude platit nájemné.
- 46 Naproti tomu ve věci v původním řízení obec vyjádřila úmysl pronajmout dotčenou budovu k obchodním účelům až po jejím dodání.
- 47 Ačkoli jednoznačné a výslovné vyjádření úmyslu určit zboží pro ekonomické využití v okamžiku jeho pořízení může stačit k závěru, že toto zboží bylo pořízeno osobou povinnou k dani, která jednala jako taková, absence takového vyjádření nevylučuje, aby takový úmysl mohl vyplynout implicitně.
- 48 Je pravda, že v projednávaném případě bylo v okamžiku dodání nemovitosti, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, jediným záměrem obce určit tuto nemovitost pro veřejné využití jako kulturní dům. Pokud se tento záměr následně uskutečnil bezplatným poskytnutím této nemovitosti ve prospěch obecního kulturního střediska, nic to nemění na tom, že toto určení samo o sobě nevylučuje, aby tato nemovitost byla alespoň zčásti používána pro ekonomické účely, například v rámci plnění spočívajícího v jejím pronájmu.
- 49 V tomto ohledu platí, že povaha zboží, která je podle judikatury Soudního dvora připomenutá v bodě 38 tohoto rozsudku faktorem, jenž je třeba zohlednit při určování toho, zda v okamžiku, kdy byla nemovitost osobě povinné k dani dodána, jednala tato jako taková, může naznačovat, že obec měla v úmyslu jednat jako osoba povinná k dani.
- 50 Rovněž skutečnost, že obec před dodáním a pořízením nemovitosti dotčené ve věci v původním řízení byla již zaregistrována jako osoba povinná k DPH, je nepřímým důkazem v tomto smyslu.
- 51 Naproti tomu není důležité, že se dotyčné zboží nepoužilo pro účely zdanitelných plnění okamžitě, neboť užívání zboží určuje pouze rozsah počátečního odpočtu nebo případné následné opravy odpočtu, ale neovlivňuje vznik nároku na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 39).
- 52 Pokud tedy předkládající soud v rámci své první otázky odkazuje na skutečnost, že se nemovitost původně využívala „na plnění úkolů obce jako orgánu veřejné moci v rámci pravomoci, která jí přísluší“, tato skutečnost, je-li prokázána, což obec zpochybňuje, nepředjímá odpověď na samostatnou otázku, zda v okamžiku pořízení nemovitosti tento orgán veřejné moci jednal jako osoba povinná k dani, v důsledku čehož by mu vznikl nárok na odpočet daně ve vztahu k této nemovitosti, nýbrž představuje nepřímý důkaz o tom, že obec jako osoba povinná k dani nejednala.
- 53 V takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, kdy v okamžiku pořízení nemovitosti jako investičního majetku, jež se mohla přirozeně využívat jak pro účely zdanitelných, tak nezdanitelných činností, veřejnoprávní subjekt mající již postavení osoby povinné k dani výslovně nevyjádřil úmysl využívat tuto nemovitost pro účely zdanitelné činnosti, ale zároveň nevyloučil její použití k takovým účelům, nebrání počáteční využívání této nemovitosti pro účely nezdanitelných činností tomu, aby se na základě posouzení všech okolností, které přísluší provést předkládajícímu soudu, jak bylo zdůrazněno v bodě 38 tohoto rozsudku, dospělo k závěru, že je splněna podmínka stanovená v článku 168 směrnice 2006/112, podle které musí osoba povinná k dani v okamžiku pořízení dotyčné nemovitosti jednat jako taková.
- 54 V tomto ohledu platí, jak rovněž uvedla generální advokátka v bodě 55 svého stanoviska, že ověření splnění této podmínky musí být v každém jednotlivém případě provedeno ve světle širokého výkladu pojmu pořízení jako „osoba povinná k dani“.

- 55 Široká povaha takového výkladu je totiž nezbytná vzhledem k účelu systému odpočtů daně, a v důsledku toho oprav těchto odpočtů, který – jak bylo připomenuto v bodech 29 až 31 tohoto rozsudku – spočívá v zajištění neutrality daňového zatížení všech ekonomických činností, což je zásada, z níž vyplývá, že všechny hospodářské subjekty musí být zpravidla schopny okamžitě uplatnit svůj nárok na odpočet všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu, přičemž správnost odpočtů může být případně posléze zajištěna prostřednictvím opravy.
- 56 Konečně skutečnost, že je obtížné, ne-li nemožné, objektivně rozdělit konkrétní investiční výdaje mezi zdanitelná a nezdanitelná plnění, nemá žádný vliv na posouzení podmínky stanovené v článku 168 směrnice 2006/112, podle které musí osoba povinná k dani v okamžiku pořízení zboží jednat jako taková.
- 57 Toto rozdělení se konkrétně řídí pravidly pro odpočitatelný podíl obsaženými v člancích 173 až 175 směrnice 2006/112. Výpočet odpočitatelného podílu pro účely určení částky odpočitatelné DPH je v zásadě vyhrazen pouze pro zboží a služby, které osoba povinná k dani používá k uskutečňování jak ekonomických plnění zakládajících nárok na odpočet daně, tak ekonomických plnění nezakládajících takový nárok (zejména viz rozsudek ze dne 14. prosince 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, bod 34).
- 58 Mimoto stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit účel a systematiku této směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností (rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 42).
- 59 Na položené otázky je tedy třeba odpovědět tak, že články 167, 168 a 184 směrnice 2006/112, jakož i zásada neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby měl veřejnoprávní subjekt nárok na opravu odpočtů DPH zaplacené z nemovitosti, jež byla pořízena jako investiční majetek, v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, kdy v okamžiku pořízení této nemovitosti se tato nemovitost mohla přirozeně využívat jak pro účely zdanitelných, tak nezdanitelných činností, avšak byla nejprve použita pro účely nezdanitelných činností, a tento veřejnoprávní subjekt výslovně nevyjádřil úmysl využívat tuto nemovitost pro účely zdanitelné činnosti, ale zároveň nevyloučil její použití k takovým účelům, a to za předpokladu, že vnitrostátní soud na základě posouzení všech skutkových okolností, jež mu přísluší provést, dospěje k závěru, že je splněna podmínka stanovená v článku 168 směrnice 2006/112, podle které musí osoba povinná k dani jednat v okamžiku tohoto pořízení jako taková.

K nákladům řízení

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

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

Články 167, 168 a 184 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásada neutrality daně z přidané hodnoty (DPH) musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby měl veřejnoprávní subjekt nárok na opravu odpočtů DPH zaplacené z nemovitosti, jež byla pořízena jako investiční majetek, v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, kdy v okamžiku pořízení této nemovitosti se tato nemovitost mohla přirozeně využívat jak pro účely zdanitelných, tak nezdanitelných činností, avšak byla nejprve použita pro účely nezdanitelných činností, a tento veřejnoprávní

subjekt výslovně nevyjádřil úmysl využívat tuto nemovitost pro účely zdanitelné činnosti, ale zároveň nevyloučil její použití k takovým účelům, a to za předpokladu, že vnitrostátní soud na základě posouzení všech skutkových okolností, jež mu přísluší provést, dospěje k závěru, že je splněna podmínka stanovená v článku 168 směrnice 2006/112, podle které musí osoba povinná k dani jednat v okamžiku tohoto pořízení jako taková.

Podpisy.