

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 25. júla 2018 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 167, 168 a 184 – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Úprava – Nehnuteľný investičný majetok – Pôvodné využitie na innosť, ktorá nezakladá právo na odpočítanie dane, a následne aj innosť, ktorá podlieha DPH – Verejnoprávny subjekt – Postavenie zdaniteľnej osoby v ňase zdaniteľnej transakcie“

Vo veci C-140/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 22. decembra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 17. marca 2017, ktorý súvisí s konaním:

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

proti

Gmina Ryjewo,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (spravodajkyňa) a E. Jarašičnas,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. januára 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, v zastúpení: J. Kaute a B. Kołodziej, splnomocnení zástupcovia,
- Gmina Ryjewo, v zastúpení: M. Gizicki, advokat, a B. Rasz, poradca podatkowy,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk-Szałdzińska, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: F. Clotuche Duvieusart a P. Habiak, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 19. apríla 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 167, 168 a 184 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), ako aj zásady neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Vedúci štátnej daňovej správy a Gmina Ryjewo (obec Ryjewo, Poľsko, ale len „obec“) vo veci rozhodnutia Minister Finansów (Minister financií, Poľsko, ale len „minister“, ktorým bola zamietnutá žiadosť obce o úpravu odpočítania DPH zaplatenej na vstupe z nehnuteľného investičného majetku, ktorý bol najprv určený na výnos oslobodenú od dane a následne aj na zdaniteľný výnos).

Právny rámec

Právo Únie

3 V článku 2 ods. 1 smernice 2006/112 sa uvádza:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

4 Podľa článku 9 ods. 1 tejto smernice:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú výnos, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto výnosnosti.

„Ekonomická výnosnosť“ je každá výnosnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych výnosností a výnosností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou výnosnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 13 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na výnosnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito výnosnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto výnosnosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito výnosnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

...“

6 V článku 63 tej istej smernice sa uvádza:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

7 Článok 167 smernice 2006/112 znie takto:

„Právo odpôítať dať vzniká vtedy, keď vzniká daťová povinnosť v súvislosti s daťou, ktorá je odpôítateľná.“

8 Článok 168 tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpôítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

9 Podľa článku 184 uvedenej smernice:

„Pôvodne uplatnené odpôítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpôítanie, na ktor[é] mala zdaniteľná osoba právo.“

10 Podľa článku 185 ods. 1 tej istej smernice:

„Úprava odpôítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpôítanej dane, objavia po podaní daťového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“

11 Články 187 a 189 smernice 2006/112 obsahujú pravidlá v oblasti úpravy so zreteľom na investičný majetok, najmä obdobia úpravy, ktoré sa uplatní na nehnuteľný investičný majetok.

Poľské právo

12 Článok 15 ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. ? 54, položka 535) v znení uplatňujúcom sa na skutkové okolnosti vo veci samej (čalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Zdaniteľnými osobami sú všetky právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú ekonomickú činnosť uvedenú v odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.

2. Za ekonomickú činnosť sa považuje každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažby nerastných surovín a poľnohospodárskych činností, ako aj činnosť osôb vykonávajúcich slobodné povolania. Ekonomickou činnosťou sú takisto činnosti spočívajúce v trvalom využívaní hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu.

...

6. Za zdaniteľné osoby sa nepovažujú orgány verejnej moci a im podriadené úrady, pokiaľ plnia úlohy, ktoré sú upravené v osobitných právnych predpisoch a na ktorých plnenie boli zriadené, s výnimkou činností, ktoré sa vykonávajú na základe súkromnoprávných zmlúv.“

13 V článku 86 ods. 1 zákona o DPH sa uvádza:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, má zdaniteľná osoba uvedená v článku 15 právo odpôítať dať zaplatenú na vstupe zo sumy splatnej dane s výhradou článku 114, článku 119 ods. 4, článku 120 ods. 17 a 19 a článku 124.“

14 Podľa článku 91 tohto zákona:

„...“

2. V prípade tovaru a služieb, ktoré zdaniteľná osoba na základe ustanovení o dani z príjmov zahrnie do hmotného majetku a nehmotných aktív a práv duševného vlastníctva podliehajúcich amortizácii, ako aj pozemkov a vecných dlhodobých užívacích práv k štátnym a obecným pozemkom, s výnimkou tých, ktorých nadobúdacia hodnota nepresiahla 15 000 [poľských zlotých (PLN)], uskutoční zdaniteľná osoba úpravu uvedenú v prvom odseku v priebehu piatich nasledujúcich rokov, pri nehnuteľnostiach a vecných dlhodobých užívacích právach k štátnym a obecným pozemkom v priebehu desiatich rokov poítaných od roka, v ktorom sa odovzdali do užívania.

...

7. Ustanovenia odsekov 1 až 6 platia obdobne v prípadoch, keď bola zdaniteľná osoba oprávnená na odpoítanie celej dane zaplatenej na vstupe za ňou použité tovary alebo služby a toto odpoítanie uskutočnila, alebo keď na odpoítanie dane nebola oprávnená a následne sa zmenilo právo na odpoítanie dane zaplatenej na vstupe za tento tovar alebo služby od splatnej dane.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Od roku 2005 je obec zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

16 V priebehu rokov 2009 a 2010 si obec nechala postaviť kultúrny dom. V rámci tejto výstavby bol obci dodaný tovar a služby, za ktoré zaplatila DPH. Po dokončení výstavby bol kultúrny dom v roku 2010 bezodplatne odovzdaný do správy Obecného kultúrneho centra.

17 V roku 2014 vyjadrila obec zámer previesť túto nehnuteľnosť do svojho majetku a priamo prevziať jej správu. Následne chcela kultúrny dom bezodplatne poskytnúť k dispozícii obyvateľom obce a tiež ho prenajímať na komerčné účely. Pokiaľ ide o toto odplatné užívanie, obec vyjadrila svoj výslovný zámer vystavovať nájomcom faktúry zahŕajúce DPH. Do dnešného dňa si obec neodpoítala DPH zaplatenú za realizáciu tejto investície.

18 Minister, na ktorého sa obec obrátila so žiadosťou o vydanie daňového stanoviska, v rozhodnutí z 28. mája 2014 uviedol, že na základe článku 91 ods. 2 a 7 zákona o DPH obec nemala nárok na úpravu práva na odpoítanie DPH, a to najmä z dôvodu, že obec tým, že príslušný tovar a služby nadobudla na účely bezodplatného poskytnutia nehnuteľnosti k dispozícii Obecnému kultúrnemu centru, nenadobudla tento majetok na účely podnikateľskej činnosti, a teda nekonala ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

19 Rozsudkom z 18. novembra 2014 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Vojvodský správny súd Gdansk, Poľsko) vyhovel žalobe, ktorú obec podala proti rozhodnutiu ministra z 28. mája 2014.

20 Tento súd zastával názor, že poítané využitie nadobudnutého tovaru a služieb zo strany zdaniteľnej osoby na účely nepodliehajúce DPH ju nepripravuje o právo odpoítať si daň zaplatenú na vstupe neskôr, keď sa zmení účel využitia tohto tovaru a služieb a tieto sa využívajú na zdaniteľné účely. V tejto súvislosti nemožno proti obci platne namietať, že vo svojej žiadosti, na základe ktorej bolo prijaté rozhodnutie z 28. mája 2014, pri nadobudnutí nehnuteľnosti výslovne nevyjadrila svoj zámer využívať ju v rámci hospodárskej činnosti.

21 Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), na ktorý podal minister kasačný opravný prostriedok a ktorý sa obrátil na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania, si kladie otázku, či podľa článkov 167, 168 a 184 smernice 2006/112 má obec právo prostredníctvom úpravy odpísať si z investičných výdavkov DPH zaplatenú na vstupe, ak sa predmetný investičný majetok spoločne využíval na účely činnosti nepodliehajúcej DPH, konkrétne na plnenie úloh zo strany obce vykonávaných v rámci jej výkonu verejnej moci, a následne sa využíval aj na výkon zdaniteľných transakcií.

22 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti zastáva názor, že z rozsudku z 2. júna 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335), vyplýva, že na túto otázku treba odpovedať záporne, keďže verejnoprávny orgán, ktorý v okamihu kúpy investičného majetku konal ako orgán verejnej moci a nie ako zdaniteľná osoba, nemá žiadne právo na odpis DPH, ktorá bola zaplatená za tento tovar, a to aj v prípade, že tento orgán následne konal ako zdaniteľná osoba.

23 Záver vyplývajúci z tohto rozsudku je však menej zjavný, keďže Súdny dvor vo svojom uznesení z 5. júna 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), konštatoval, že v prípade, v ktorom obec zmení účel použitia nehnuteľného investičného majetku v tom zmysle, že pôvodné využitie tohto majetku neumožňovalo odpísanie DPH a následné využitie toto odpísanie umožní, je úprava odpísania v zásade možná.

24 V tejto súvislosti vzniká otázka, či treba pripisovať dôležitosť tomu, či obec v čase nadobudnutia investičného majetku výslovne vyjadrila alebo nevyjadrila svoj zámer v budúcnosti využiť tento majetok aj na účely uskutočňovania zdaniteľných transakcií.

25 Ak k takémuto vyjadreniu vôle nedošlo, vzniká ešte otázka, či postavenie, v akom verejnoprávny orgán konal, sa má posudzovať výlučne podľa prvého použitia investičného majetku, alebo je tiež potrebné zohľadniť iné kritériá.

26 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je obec s ohľadom na články 167, 168 a 184 a nasl. smernice [2006/112], ako aj na zásadu neutrality oprávnená (úpravou) odpísať DPH z investičných výdavkov zaplatenú na vstupe, keď

- vyrobený (nadobudnutý) investičný majetok sa najprv využíval na účely činnosti nepodliehajúcej DPH (na plnenie úloh obce vykonávaných v rámci jej právomoci verejnoprávneho subjektu, ktorá jej prináleží),
- ale spôsob využívania investičného majetku sa zmenil a obec ho teraz využíva aj na zdaniteľné transakcie?

2. Je z hľadiska odpovede na prvú otázku relevantné, že obec v čase, keď bol investičný majetok vyrobený, resp. nadobudnutý, výslovne nevyjadrila úmysel, že ho bude v budúcnosti používať na zdaniteľné transakcie?

3. Je z hľadiska odpovede na prvú otázku relevantné, že sa investičný majetok používa tak na zdaniteľné transakcie, ako aj na transakcie, ktoré nepodliehajú DPH (na plnenie úloh obce vykonávaných v rámci jej právomoci verejnoprávneho subjektu), a konkrétne investičné výdavky nie je možné objektívne priradiť k niektorým z vyššie uvedených transakcií?“

O prejudiciálnych otázkach

27 Svojimi tromi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 167, 168 a 184 smernice 2006/112, ako aj zásada neutrality DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby verejnoprávny subjekt mal právo na úpravu odpodávania DPH zaplatenej z nehnuteľného investičného majetku v situácii, ako je tá vo veci samej, keď pri nadobudnutí tohto majetku na jednej strane mohla byť daná nehnuteľnosť na základe svojej povahy používaná tak na zdaniteľnú činnosť, ako aj na činnosť nepodliehajúce dani, pričom sa najskôr používala na činnosť nepodliehajúce dani, a na druhej strane tento verejnoprávny subjekt výslovne nevyhlásil, že zamýšľa uvedenú nehnuteľnosť využívať na zdaniteľnú činnosť, ale ani nevyhlásil, že daná nehnuteľnosť sa bude na tieto účely využívať.

28 Na účely odpovede na tieto otázky treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpodávať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovaru, ktorý nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (pozri najmä rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 37).

29 Systém odpodávania má za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich cieľe alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 38 a citovanú judikatúru).

30 Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpodávanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 39 a citovaná judikatúra).

31 Ustanovenia článku 187 smernice 2006/112 sa týkajú takých situácií úpravy odpodávania dane, ako je situácia v prejednávanej veci, keď investičný majetok, ktorého použitie nezakladá právo na odpodávanie dane, sa následne použije spôsobom, ktorý toto právo zakladá (uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 23 a citovaná judikatúra).

32 Systém úpravy odpodávania dane je podstatným prvkom systému zavedeného smernicou 2006/112, pokiaľ má zabezpečiť presnosť odpodávania a tým aj neutralitu daňového zaťaženia (uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 24 a citovaná judikatúra).

33 Právo odpodávať DPH je však podmienené splnením tak vecných, ako aj formálnych požiadaviek alebo podmienok (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 40 a citovaná judikatúra).

34 Pokiaľ teda ide o uvedené vecné požiadavky alebo podmienky, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora z článku 168 smernice 2006/112 vyplýva, že len osoba, ktorá je platiteľom dane a ktorá koná ako platiteľ dane v čase, keď majetok nadobúda, má právo na odpodávanie pri tomto tovare a môže odpodávať DPH splatnú alebo zaplatenú za tento tovar, pokiaľ ho používa na účely svojich zdaniteľných plnení (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 8, a z 22. októbra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 18, ako aj citovanú judikatúru).

35 Podľa článkov 63 a 167 smernice 2006/112 právo odpodávať daň vzniká vtedy, keď vzniká

daťová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, teda pri dodaní tovaru (rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatúra).

36 Tieto zásady sa uplatnia aj v situácii, v ktorej je dotknutou osobou verejnoprávny subjekt, ktorý požaduje priznanie možnosti úpravy odpočítaní DPH podľa článku 184 a nasl. smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, bod 39).

37 Z toho vyplýva, že pokiaľ verejnoprávny subjekt, akým je v prejednávanej veci obec, v prípade nadobudnutia investičného majetku koná ako orgán verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1 smernice 2006/112, a teda ako osoba nepodliehajúca dani, nemá v zásade právo na úpravu odpočítaní vo vzťahu k tomuto majetku, hoci následne sa tento majetok využíva na výkon zdaniteľnej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, bod 44).

38 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora otázka, či zdaniteľná osoba v prípade, keď nadobudla tovar, konala ako zdaniteľná osoba, to znamená na účely ekonomickej činnosti, predstavuje skutkovú otázku, ktorú musí vnútroštátny súd posúdiť s prihliadnutím na všetky informácie dostupné v prejednávanej veci, medzi ktoré patrí povaha predmetného tovaru a doba, ktorá uplynula medzi jeho nadobudnutím a použitím na účely ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 21, a z 22. októbra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 21).

39 Toto posúdenie má teda zistiť, či zdaniteľná osoba nadobudla alebo vytvorila predmetný investičný majetok s cieľom, ktorý preukazujú objektívne skutočnosti a ktorým je výkon ekonomickej činnosti, a preto konala ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

40 V prejednávanej veci, hoci vnútroštátna právna úprava uplatniteľná vo veci samej stanovuje na účely úpravy odpočítania dane pre nehnuteľný investičný majetok obdobie piatich, či dokonca desiatich rokov od začiatku využívania dotknutého majetku, z konštatovaní vnútroštátneho súdu vyplýva, že žiadosť obce bola podaná štyri roky po začatí využívania nehnuteľnosti zo strany Obecného kultúrneho centra, ktorému bola bezodplatne zverená jeho správa.

41 Okrem toho a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom je nesporné, že v prejednávanej veci obec pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku dotknutého vo veci samej konala za rovnakých podmienok ako jednotlivец, ktorý má v úmysle dať si postaviť nehnuteľnosť, pričom nemá prístup k výsadným právam verejnej moci. V súlade s článkom 13 ods. 1 smernice 2006/112 a s ním súvisiacej judikatúry z toho vyplýva, že obec pri nákupe dotknutého nehnuteľného majetku nekonala v postavení orgánu verejnej moci.

42 Preto je situácia vo veci samej odlišná od situácie, ktorá viedla k vydaniu rozsudku z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), v ktorej daný verejnoprávny subjekt nadobudol investičný majetok z titulu výkonu verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1, čiže ako osoba nepodliehajúca dani.

43 Ďalšia skutočnosť, ktorá odlišuje situáciu dotknutú vo veci samej od situácie, ktorá bola predmetom tohto rozsudku, spočíva v tom, že v prejednávanej veci obec pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku v priebehu roku 2010 už bola od roku 2005 zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

44 Okrem toho sa situácia dotknutá vo veci samej odlišuje od situácie, ktorá bola predmetom

rozsudku z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), v ktorej bolo nesporné, že dotknuté fínske mesto konalo pri nadobudnutí nehnuteľností ako zdaniteľná osoba, pričom tieto nehnuteľnosti boli nadobudnuté na účely ekonomickej činnosti, konkrétne ich prenájmu.

45 Situácia vo veci samej sa tiež odlišuje od situácie, ktorá bola predmetom uznesenia z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), keďže ako vyplýva z bodu 11 tohto uznesenia, dotknutá poľská obec konala v záse dodania predmetnej nehnuteľnosti ako zdaniteľná osoba, pričom vnútroštátny súd uviedol, že táto obec už počas výstavby nehnuteľnosti výslovne vyjadrila svoj zámer dať nehnuteľnosť na prenájom obchodnej spoločnosti, ktorá jej bude platiť nájomné.

46 V prejednávanej veci však obec až po dodaní dotknutej nehnuteľnosti vyhlásila svoj zámer dať túto nehnuteľnosť do prenájmu na obchodné účely.

47 Hoci však jednoznačný a výslovný prejav vôle pri nadobudnutí majetku využívať ho na účely ekonomickej činnosti môže byť dostatočný na vyvodenie záveru, že zdaniteľná osoba pri nadobudnutí tohto majetku konala ako taká, neexistencia tohto prejavu nevyplýva, že tento zámer možno vyjadriť implicitne.

48 Je pravda, že v prejednávanej veci v záse dodania nehnuteľnosti dotknutej vo veci samej obec ako svoj jediný zámer uviedla, že nehnuteľnosť bude využívať verejnou ako kultúrny dom. Hoci sa následne tento zámer konkretizoval tým, že predmetný majetok bol daný do bezodplatného užívania Obecného kultúrneho centra, stále platí, že toto využitie samo osebe nevyplýva, aby sa táto nehnuteľnosť aspoň čiastočne používala na ekonomické účely, napríklad v rámci prenájmu.

49 V tomto rozsahu povaha majetku, ktorá je podľa judikatúry Súdneho dvora pripomenutej v bode 38 tohto rozsudku skutočnosťou, ktorú treba zohľadniť pri stanovení toho, či zdaniteľná osoba v záse, keď jej bola nehnuteľnosť odovzdaná, konala ako taká, naznačuje, že obec mala v úmysle konať ako zdaniteľná osoba.

50 Rovnako skutočnosť, že obec už pred dodaním a nadobudnutím nehnuteľnosti dotknutej vo veci samej bola zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, preukazuje zámer v tomto zmysle.

51 Skutočnosť, že dotknutý majetok nebol hneď využívaný na účely zdaniteľných činností, nie je ako taká rozhodujúca, keďže využívanie majetku určuje len rozsah pôvodného odpočítania alebo prípadnej následnej úpravy, ale nemá vplyv na vznik práva na odpočítanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 39).

52 Preto hoci sa vnútroštátny súd v rámci svojej prvej otázky odvoláva na to, že nehnuteľnosť sa pôvodne využívala „na plnenie úloh obce vykonávaných v rámci jej právomoci verejnoprávneho subjektu, ktorá jej prináleží“, z tejto skutočnosti, za predpokladu, že sa preukáže, čo obec spochybňuje, nevyplýva zároveň odpoveď na otázku, či tento verejnoprávny subjekt v záse, keď nadobudol majetok, konal ako zdaniteľná osoba, čo by mu priznávalo právo na odpočítanie dane so zreteľom na tento majetok, ale predstavuje nepriamy dôkaz o tom, že obec nekonala ako zdaniteľná osoba.

53 V takej situácii, o akú ide vo veci samej, keď sa pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku, ktorý sa vzťahuje na svoju povahu môže využívať na zdaniteľné činnosti, aj na činnosti, ktoré nie sú zdaňované, verejnoprávny subjekt, ktorý už má postavenie zdaniteľnej

osoby, výslovne nevyhlásil, že má v úmysle využívať tento majetok na výkon zdaniteľnej činnosti, ale ani nevyhlásil, že sa tento majetok použije na dané účely, pôvodné využívanie tohto majetku na činnosti, ktoré nepodliehajú dani, nebráni tomu, aby sa po posúdení všetkých skutočností, ktoré musí vnútroštátny súd vykonať, dospelo k záveru, ako bolo pripomenuté v bode 38 tohto rozsudku, že je splnená podmienka stanovená v článku 168 smernice 2006/112, podľa ktorej zdaniteľná osoba v prípade, v ktorom nadobudla dotknutý majetok, musela konať v postavení zdaniteľnej osoby.

54 V tejto súvislosti, ako uvádza aj generálna advokátka v bode 55 svojich návrhov, overenie, či je v každom jednotlivom prípade táto podmienka splnená, sa musí uskutočniť prostredníctvom širokého výkladu pojmu nadobudnutia „ako zdaniteľná osoba“.

55 Obšírnosť výkladu je totiž nutná so zreteľom na úcel režimu odpočítaní a tým aj ich úprav, ktorý ako bolo pripomenuté v bodoch 29 až 31 tohto rozsudku, spočíva v zabezpečení neutrality daňového zaťaženia všetkých ekonomických činností, pričom z tejto zásady vyplýva, že vo všeobecnosti musí mať každý hospodársky subjekt možnosť bezodkladne uplatniť svoje právo na odpočítanie so zreteľom na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe, pričom presnosť odpôtov možno prípadne zabezpečiť dodatočne prostredníctvom úpravy.

56 Na preskúmanie podmienky stanovenej v článku 168 smernice 2006/112, podľa ktorej musí zdaniteľná osoba konať ako taká v prípade nadobudnutia majetku, nemá vplyv skutočnosť, že je ťažké, či dokonca nemožné konkrétne investičné výdavky objektívne rozdeliť medzi zdaniteľné transakcie a transakcie nepodliehajúce dani.

57 Toto rozdelenie osobitne upravujú pravidlá týkajúce sa pomerného odpôtu obsiahnuté v článkoch 173 až 175 smernice 2006/112. Výpočet pomerného odpôtu na určenie výšky odpôčítateľnej DPH je v zásade vyhradený len pre tovar a služby, ktoré zdaniteľná osoba používa zároveň na vykonávanie hospodárskych plnení, pri ktorých vzniká právo na odpôčet, a plnení, pri ktorých právo na odpôčet nevzniká (pozri najmä rozsudok zo 14. decembra 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, bod 34).

58 Okrem toho určenie metód a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi hospodárske a nehospodárske činnosti patrí ako také do rámca voľnej úvahy členských štátov, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť úcel a štruktúru tejto smernice a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočne započítanú časť výdavkov vynaložených na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností (rozsudok zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 42).

59 V dôsledku toho treba na položené otázky odpovedať tak, že články 167, 168 a 184 smernice 2006/112, ako aj zásada neutrality DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby verejnoprávny subjekt mal právo na úpravu odpôčítania DPH zaplatenej z nehnuteľného investičného majetku v situácii, ako je tá vo veci samej, keď pri nadobudnutí tohto majetku na jednej strane mohla byť daná nehnuteľnosť na základe svojej povahy používaná tak na zdaniteľné činnosti, ako aj na činnosti nepodliehajúce dani, pričom sa najskôr používala na činnosti nepodliehajúce dani, a na druhej strane tento verejnoprávny subjekt výslovne nevyhlásil, že zamýšľa uvedenú nehnuteľnosť využívať na zdaniteľnú činnosť, ale ani nevyhlásil, že daná nehnuteľnosť sa bude na tieto účely využívať, za predpokladu, že z preskúmania všetkých skutkových okolností, ktoré musí vykonať vnútroštátny súd, vyplýva, že je splnená podmienka stanovená v článku 168 smernice 2006/112, podľa ktorej zdaniteľná osoba v prípade, keď túto nehnuteľnosť nadobudla, konala v postavení zdaniteľnej osoby.

O trovách

60 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Články 167, 168 a 184 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj zásada neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby verejnoprávny subjekt mal právo na úpravu odpočítania DPH zaplatenej z nehnuteľného investičného majetku v situácii, ako je tá vo veci samej, keď pri nadobudnutí tohto majetku na jednej strane mohla byť daná nehnuteľnosť na základe svojej povahy používaná tak na zdaniteľné činnosti, ako aj na činnosti nepodliehajúce dani, pričom sa najskôr používala na činnosti nepodliehajúce dani, a na druhej strane tento verejnoprávny subjekt výslovne nevyhlásil, že zamýšľa uvedenú nehnuteľnosť využívať na zdaniteľnú činnosť, ale ani nevylúčil, že daná nehnuteľnosť sa bude na tieto účely využívať, za predpokladu, že z preskúmania všetkých skutkových okolností, ktoré musí vykonať vnútroštátny súd, vyplýva, že je splnená podmienka stanovená v článku 168 smernice 2006/112, podľa ktorej zdaniteľná osoba v prípade, keď túto nehnuteľnosť nadobudla, konala v postavení zdaniteľnej osoby.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.