



Přehled tematického okruhu

ODPOČET DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty (DPH), která je součástí unijního práva již téměř pět desetiletí¹, se vyznačuje zejména tím, že se jedná o daň ze spotřeby, která se obecně vztahuje na plnění uskutečňovaná osobami povinnými k dani v rámci jejich ekonomické činnosti, přičemž zatěžuje pouze konečného spotřebitele, a dále zásadou neutrality, kterou je nutno při uplatňování zmíněné daně dodržovat a která zahrnuje také zásadu nároku na odpočet daně. Cílem systému odpočtu je v této souvislosti zcela zbavit podnikatele zátěže DPH v souvislosti se všemi jeho plněními, která sama o sobě zakládají nárok na odpočet. Soudní dvůr ve své judikatuře týkající se DPH často připomíná, že nárok na odpočet (a tedy na vrácení zaplacené daně) je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě ho nelze omezit.

I když by se měl na první pohled tento nárok na odpočet uplatňovat za účelem neutrálního zdanění vždy, jsou pro něj stanoveny určité meze. Soudní dvůr v tomto ohledu ve své judikatuře vyžaduje, aby mezi pořízením zboží nebo služby a plněním zdaněným na výstupu existovala přímá a bezprostřední souvislost. Jinými slovy, pořízené zboží nebo služby by měly na základě objektivních kritérií sloužit k ekonomické činnosti osoby povinné k dani. Pokud jsou naproti tomu zboží nebo služby pořízeny pro účely plnění, která jsou od DPH osvobozena nebo DPH nepodléhají, na výstupu nelze žádnou daň vybrat a na vstupu nelze žádnou daň odečíst.

Soudní dvůr ve své judikatuře rovněž konstatoval, že unijního práva se nelze dovolávat k podvodným nebo zneužívajícím účelům. V případě zneužívajícího jednání může být nárok na odpočet DPH na vstupu odmítnut se zpětným účinkem, byl-li nárok na odpočet uplatněn zneužívajícím způsobem. Vnitrostátní soud tedy může nárok na odpočet odmítnout přiznat, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na kterých jsou založeny

¹ Šestá směrnice Rady 77/388/EHS 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) a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ a „hospodářská činnost“.

Níže je uveden výběr tematicky rozřazených rozsudků, který mapuje nedávnou judikaturu Soudního dvora v oblasti odpočtu DPH.

I. Zásada neutrality

Jak bylo uvedeno výše, Soudní dvůr ve své judikatuře opakovaně připomněl, že režim odpočtů stanovený ve směrnici 77/388 a směrnici 2006/112 má podnikatele zcela zbavit zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH má tedy zajistit dokonalou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledek za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH².

Soudní dvůr rovněž zdůrazňuje, že ačkoliv mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 opatření k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, tato opatření nesmí zpochybnit neutralitu DPH³.

Podle ustálené judikatury Soudního dvora přitom zásada daňové neutrality, kterou unijní normotvůrce vyjádřil v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení, zejména vyžaduje, aby s odlišnými situacemi nebylo zacházeno stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno⁴.

Rozsudek ze dne 1. března 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107)

Dvě fyzické osoby, budoucí společníci polské veřejné obchodní společnosti, v prosinci 2006 nabyly nemovitost. Toto nabytí potvrdil soudní vykonavatel vystavením faktury znějící na jména uvedených budoucích společníků. Společnost však byla založena až o čtyři měsíce později v dubnu 2007. Při této příležitosti vystavil notář fakturu znějící na jméno uvedené společnosti za vyhotovení notářské listiny týkající se založení této společnosti a příslušných stejnopisů. Dotčená společnost tudíž na základě dvou dotčených faktur vykázala DPH na vstupu.

Daňová správa požadovaný odpočet odmítla s odůvodněním, že nabyvatelem nemovitosti nebyla podle první faktury samotná společnost, nýbrž fyzické osoby, které po založení uvedené společnosti, vložily do této společnosti tento majetek jako nepeněžitý vklad. Pokud jde o druhou fakturu, daňová správa konstatovala, že tato faktura byla vystavena před zápisem dotčené společnosti do obchodního rejstříku, a tedy na jméno společnosti, která ještě neexistovala. Budoucí společníci kromě toho nemohli uplatňovat nárok na odpočet DPH odvedené z investičních nákladů proto, že vklad dotčeného investičního majetku byl podle vnitrostátní právní úpravy použitelné ve věci v původním řízení plněním osvobozeným od daně.

² Rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19).

³ Rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 50).

⁴ Rozsudek ze dne 19. července 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, body 44 a 45 a citovaná judikatura).

V návaznosti na žalobu podanou proti rozhodnutí o odepření odpočtu předložil vnitrostátní soud Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se toho, zda je společnost, která jménem svých budoucích společníků vynaloží investiční náklady před formálním zápisem společnosti jako obchodní společnosti a před její registrací pro účely DPH, oprávněna po svém zápisu a registraci pro účely DPH na základě článků 9, 168 a 169 směrnice 2006/112 uplatňovat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z investičních nákladů vynaložených pro účely své zdanitelné činnosti, a zda může uplatnění tohoto nároku bránit skutečnost, že faktura o nabytí nemovitosti byla vystavena na jména společníků, a nikoliv na jméno společnosti.

Obdobně jako ve věcech *Rompelman* (263/83)⁵ a *INZO* (C-110/94)⁶ Soudní dvůr připomněl, že přípravné činnosti zejména v podobě koupě nemovitostí musí být již přiřazeny k ekonomickým činnostem, jak jsou uvedeny v čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388 a v čl. 9 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112, které mohou spočívat v několika po sobě následujících jednáních (bod 28). Pokud jde kromě toho o daňové zatížení podniku, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby vynaložení prvních investičních nákladů pro potřeby a za účelem podnikání bylo považováno za ekonomickou činnost. V tomto směru by této zásadě odporovalo, kdyby uvedená činnost byla zahájena až v okamžiku, kdy je nemovitost skutečně využívána, a sice v okamžiku, kdy vznikne zdanitelný příjem (bod 29). Každý, kdo uskuteční takové investiční operace, které jsou úzce spojené s budoucím využíváním nemovitosti a jež jsou pro toto využívání nezbytné, musí být považován za osobu povinnou k dani ve smyslu směrnice 77/388 (bod 30) a je na tomto základě oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 31). V souladu se zásadou neutrality DPH kromě toho může osoba povinná k dani, jejímž jediným předmětem podnikání je připravit ekonomickou činnost jiné osoby povinné k dani a která neuskutečnila žádné zdanitelné plnění, uplatnit nárok na odpočet ve vztahu ke zdanitelným plněním uskutečněným touto jinou osobou povinnou k dani (bod 33). Aby tedy mohla být zajištěna neutralita daňového zatížení v případě, kdy podle vnitrostátních právních předpisů společníci – přestože mohou být považováni za osoby povinné k dani pro účely DPH – nemohou uplatnit zdanitelná plnění uskutečněná dotyčnou společností ke zproštění se povinnosti odvést DPH z investic uskutečněných pro potřeby a za účelem činnosti uvedené společností, musí mít tato společnost možnost zohlednit tato investiční plnění při odpočtu DPH (bod 35).

Podle Soudního dvora tato základní zásada neutrality DPH rovněž vyžaduje, aby byl odpočet daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky v oblasti DPH na vstupu, a to i v případě nedodržení některých formálních povinností (bod 43). Skutečnost, že faktura, která byla vyhotovena před registrací a identifikací uvedené společnosti pro účely DPH, byla vystavena na jména budoucích společníků, a nikoliv na jméno samotné společnosti, nemůže nárok na odpočet vyloučit, jelikož osoby, které byly povinné odvést DPH na vstupu, jsou totožné s osobami, které založily dotyčnou společnost. Odlišný přístup by vedl k tomu, že by nárok na odpočet nebylo možné uplatnit, a v důsledku toho ke zpochybnění neutrality DPH.

⁵ V této věci byl vydán rozsudek ze dne 14. února 1985, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74).

⁶ V této věci byl vydán rozsudek ze dne 29. února 1996, *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67).

Rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

V květnu 2009 koupila bulharská společnost, jejíž činnost spočívala v provozování hotelu ve Varně (Bulharsko), mezonetový byt v Sofii (Bulharsko) určený k bydlení. Byl proveden odpočet DPH související s touto koupí; daňové přiznání týkající se zaplacení místních daní za tento byt nebylo předloženo. Vzhledem k tomu, že dotyčná společnost neprovedla změnu účelu této nemovitosti ani na své jméno neotevřela účet pro dodávky vody a elektřiny, daňové orgány z toho vyvodily, že byt je určen k bydlení, a nikoliv k podnikatelským účelům, a jeho pořízení tudíž nezaložilo nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

V rámci žaloby podané u Administrativen sad Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko) uvedená společnost tento přístup zpochybnila, přičemž tvrdila, že předmětná nemovitost je určena k podnikání, jelikož ji hodlá využívat k obchodním schůzkám s cestovními kanceláři. Vzhledem k tomu, že čl. 70 odst. 1 bod 2 Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (zákon o dani z přidané hodnoty) (DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006) byl v bulharském právu předmětem protichůdných výkladů, tento soud Soudnímu dvoru položil mimo jiné otázku, zda nárok na odpočet podle směrnice 2006/112 vzniká ve zdaňovacím období, v němž nastala splatnost daně, a to nezávisle na okolnosti, že uvedený majetek není ihned používán k podnikatelským účelům.

Soudní dvůr nejprve připomněl, že pro uplatnění systému DPH, a tudíž i mechanismu odpočtu, je rozhodující nabytí majetku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (bod 39), a že osoba povinná k dani jedná jako taková, pokud jedná pro účely své ekonomické činnosti ve smyslu směrnice 2006/112 (bod 40). Soudní dvůr dále uvedl, že pokud by byl osobě povinné k dani odpočet DPH splatný na vstupu z pozdějšího zdanitelného užívání k podnikatelským účelům odepřen, a to přes její počáteční úmysl zcela začlenit dotčený investiční majetek do obchodního majetku s výhledem na budoucí plnění, z této osoby by nebylo zcela snato břemeno daně vztahující se k majetku užívanému pro účely její ekonomické činnosti a zdanění jejích podnikatelských činností by vedlo ke dvojímu zdanění v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (bod 42). Soudní dvůr upřesnil, že tato zásada, pokud jde o daňové zatížení podniku, vyžaduje, aby investiční výdaje vynaložené pro potřeby a cíle podniku byly považovány za ekonomické činnosti, na základě kterých vzniká nárok na okamžitý odpočet DPH splatný na vstupu (bod 43). Jednotlivec, který nabývá majetek pro potřeby ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, tak tudíž činí jako osoba povinná k dani i tehdy, když tento majetek není pro tuto ekonomickou činnost ihned využíván (bod 44).

Rozsudek ze dne 6. února 2014, E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

Společnost dotčená v této věci podnikala od října 2005 na rumunském trhu v oblasti energetiky. S cílem splnit povinnosti, které osobám povinným k dani usazeným v jiném státě než v Rumunsku ukládal Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovém kodexu) ze dne 22. prosince 2003 (Monitorul Oficial al României, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003), si společnost ustavila v Rumunsku daňového zástupce a byla tam identifikována pro účely DPH. Povinnost ustavit si daňového zástupce byla zrušena poté, co se Rumunsko stalo členem Unie, a zástupce dotčené společnosti proto od 1. ledna 2007 přestal vydávat faktury pro účely daně jménem uvedené společnosti, avšak nadále společnost v Rumunsku zastupoval, a to zejména před daňovými orgány. V období od 1. ledna do 31. srpna

2007 se dotyčná společnost snažila odečíst DPH, kterou zaplatila na základě faktur vystavených svými obchodními partnery, rumunskými právníckými osobami a poskytovateli služeb. Daňové orgány zástupci společnosti odmítly odpočet za transakce provedené od 1. ledna 2007 uznat s odůvodněním, že uvedená společnost již v Rumunsku neměla povinnost platit za dodávky energie DPH, a že tedy již DPH za uvedená plnění v Rumunsku nefakturovala a nevybírala, jelikož tuto povinnost má od tohoto data příjemce plnění.

V návaznosti na toto odmítavé rozhodnutí dotyčná společnost zejména podala žádost o vrácení daně na základě směrnice 79/1072⁷ a ustanovení vnitrostátního práva, které tuto směrnici provádí do rumunského práva. Tato žádost byla zamítnuta s odůvodněním, že se uvedená směrnice vztahuje na osoby povinné k dani, jež nejsou a nemusí být v Rumunsku identifikovány pro účely DPH, zatímco dotyčná společnost měla v Rumunsku nadále daňového zástupce, takže z tohoto titulu byla v Rumunsku identifikována pro účely DPH. Vzhledem k tomu, že správní odvolání, které proti tomuto rozhodnutí dotyčná společnost podala, bylo zamítnuto, tato společnost podala žalobu u Cuerta de Appel Bucuresti (odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko), který podal u Soudního dvora žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Soudní dvůr se v této věci týkající se výkladu ustanovení směrnice 79/1072 zabýval tím, zda ustanovení uvedené směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že se osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě, která dodávala elektřinu do druhého členského státu a ustavila si v tomto druhém státě daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH, nemůže v tomto druhém státě dovolávat této směrnice, aby dosáhla vrácení DPH zaplacené na vstupu. Rumunská vláda tvrdila, že dotyčná společnost vytvořila právní vakuum, když si ponechala svého daňového zástupce, a pozbyla tím možnost získat DPH zpět.

Poté, co Soudní dvůr připomněl, že směrnice 79/1072 stanoví dvě kumulativní podmínky, které musí být splněny, aby mohla být osoba povinná k dani považovaná za neusazenou v tuzemsku a měla nárok na vrácení daně, zabýval se druhou z těchto podmínek, tedy tou, podle které osoba povinná k dani nesmí v členském státě vrácení dodávat zboží ani poskytovat služby (bod 42), a připomněl, že i když dotyčné dodávky elektřiny vylučují uplatnění směrnice 79/1072, odpočet DPH na vstupu v zásadě musí být přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Zásada daňové neutrality totiž brání sankci spočívající v odepření nároku na vrácení nebo na odpočet (bod 55). Toto právo nezaniká ze samotného důvodu, že došlo k ustavení daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH v tomto druhém státě (bod 57 a výrok).

Rozsudek ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)

Dotyčná osoba v této věci držela 60 % podílů společnosti založené podle německého občanského práva, přičemž dva zbylí společníci drželi každý 20 % podílů. Ke dni 31. prosince 1994 byla tato společnost zrušena, přičemž každý ze společníků převzal část klientely. Dne 31. prosince 1994 založila dotyčná osoba novou společnost podle občanského práva, ve které držela 95 % podílů a které bezplatně přenechala klientelu, kterou nabyla v důsledku zrušení

⁷ Osmá směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. Věst. 1979, L 331, s. 331; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

původní společnosti, k podnikatelským účelům. Vzhledem k tomu, že původní společnost byla na základě skutečného rozdělení zrušena, daňová správa vydala v roce 2003 vůči původní společnosti z důvodu převodu klientely daňový výměr za obrát za rok 1994. Poté, co dotyčná osoba odvedla splatné daně, vystavila za rozdělení uskutečněné v roce 1994 fakturu, v níž byla samostatně vykázána DPH. V přiznání k DPH za rok 2004 si dotyčná osoba rovněž odpočetla DPH, která jí byla fakturována za nabytí klientely, a uvedla v něm plnění vyplývající z činnosti řízení nové společnosti. Vzhledem k tomu, že nová společnost, tj. podnik odlišný od podniku dotyčné osoby, využila hospodářské aktivum, které tvořila předmětná klientela, daňová správa konstatovala, že dotyčná osoba nemá nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

Dotyčná osoba zejména namítla, že zásady stanovené Soudním dvorem v rozsudku *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*⁸ v souvislosti s vrácením daně odvedené na vstupu za plnění uskutečněná za účelem budoucí hospodářské činnosti, kterou měla vykonávat veřejná obchodní společnost, jejíž budoucí společníci odvedli daň na vstupu, nelze v daném případě uplatnit, neboť se tato věc netýká odpočtu DPH odvedené na vstupu veřejnou obchodní společností, ale odpočtu DPH odvedené na vstupu zakládajícím společníkem. Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) tedy předložil Soudnímu dvoru v tomto směru předběžnou otázku.

Soudní dvůr se nejprve zabýval ustanoveními směrnice 77/388, ve kterých je definována osoba povinná k dani a nárok na odpočet, z hlediska zásady neutrality DPH, aby zjistil, zda byla dotyčná osoba, aniž se daná klientela stala majetkem nově založené společnosti, oprávněna provést odpočet DPH odvedené na vstupu za nabytí uvedené klientely. Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že závěry, které Soudní dvůr učinil ve věci *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10)⁹, nelze na situaci dotčenou ve věci v původním řízení uplatnit, jelikož skutkový základ těchto dvou sporů se podstatně liší.

Soudní dvůr v této souvislosti nepoznamenal pouze to, že bezplatné přenechání klientely nové společnosti nemůže být považováno za „hospodářskou činnost“ ve smyslu směrnice 77/388, ale také to, že mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice, neexistuje přímá a bezprostřední souvislost (body 32 až 37). Pokud jde o zásadu daňové neutrality, Soudní dvůr připomněl, že se odráží v systému odpočtů, jehož cílem je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývající, za podmínky, že uvedené činnosti samy o sobě podléhají DPH, jsou zdaněny zcela neutrálním způsobem. Vzhledem k tomu, že bezplatné přenechání klientely společnosti není plněním podléhajícím DPH, zásada daňové neutrality se na takovou situaci neuplatní (body 40 až 42).

⁸ Rozsudek ze dne 1. března 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107). Tento rozsudek byl prezentován výše v této části tohoto tematického listu.

⁹ Stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C280/10, EU:C:2011:592).

Rozsudek ze dne 17. července 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)

V průběhu měsíce června 2006 dovezla společnost Equoland do Itálie jednu šarži zboží ze třetí země. V celním prohlášení bylo uvedeno, že zboží je určeno do skladu s daňovým dozorem pro účely DPH. Následujícího dne správce skladu zboží zapsal do rejstříku uskladněného zboží, ačkoliv nebylo ve skladu fyzicky uloženo; bylo tam uloženo pouze virtuálně zápisem do uvedeného rejstříku. Zboží bylo okamžitě vyjmuto z režimu skladu s daňovým dozorem a DPH byla uhrazena na základě přenesení daňové povinnosti, které Equoland provedla. Italská celní správa měla kvůli neprovedení fyzického uložení předmětného zboží do skladu za to, že nebyly splněny podmínky pro odložení platby DPH při dovozu. V důsledku toho konstatovala, že osoba povinná k dani neuhradila daň údajně dlužnou v okamžiku dovozu a zaplacení v rámci přenosu daňové povinnosti je opožděnou platbou DPH.

V návaznosti na podání žaloby se předkládající soud Soudního dvora dotázal zejména na to, zda směrnice 77/388 brání podle zásady neutrality DPH vnitrostátní právní úpravě, podle které členský stát vyžaduje zaplacení DPH při dovozu i tehdy, když tato daň byla již zaplacená v rámci přenesení daňové povinnosti tím, že osoba povinná k dani vystavila fakturu sama sobě, a vykazala to ve výkazu svých prodejů a nákupů.

Soudní dvůr v tomto ohledu připomněl, že jestliže členské státy přijmou k výkonu pravomocí jim svěřených čl. 16 odst. 1 směrnice 77/388 taková opatření, jako je povinnost fyzicky umístit dovezené zboží do skladu s daňovým dozorem, mají tyto státy při neexistenci právních předpisů v oblasti sankcí rovněž pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné (bod 32). Členský stát je tedy k zajištění správného výběru DPH při dovozu a předcházení daňovým únikům oprávněn stanovit ve svých příslušných vnitrostátních právních předpisech vhodné sankce za nesplnění povinnosti fyzického umístění dovezeného zboží do skladu s daňovým dozorem (bod 33).

Co se však týče způsobů určení výše sankce, Soudní dvůr konstatoval, že požadavek, podle kterého musí osoba povinná k dani znovu zaplatit DPH při dovozu, aniž byla zohledněna již provedená platba, znamená v podstatě zbavit tuto osobu povinnou k dani práva na odpočet. Podrobit jednu a tutéž operaci dvojímu zdanění DPH a zároveň přiznat pouze jedenkrát odpočet této daně totiž znamená uložit osobě povinné k dani zaplacení zbývajících DPH (bod 40). Soudní dvůr v této souvislosti připomněl, že vzhledem k významu, který má nárok na odpočet ve společném systému DPH, není sankce spočívající v odepření nároku na odpočet v souladu se směrnicí 77/388 v případě, kdy nebyl prokázán žádný daňový únik nebo poškození rozpočtu státu (bod 41). Soudní dvůr rovněž připomněl, že režim přenesení daňové povinnosti stanovený směrnicí 77/388 sám o sobě umožňuje zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem konstatovaným pro určité druhy plnění (bod 42). Vzhledem k tomu, že v daném případě k daňovému úniku ani k pokusu o něj nedošlo, část sankce spočívající v požadavku nového zaplacení již odvedené DPH, aniž na základě tohoto druhého zaplacení vzniká nárok na odpočet, nemůže být považována za slučitelnou se zásadou neutrality DPH (bod 43).

Rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614)

V průběhu daňové kontroly v roce 2013 Guardia di Finanza (daňová a finanční policie, Itálie) konstatovala, že zákonný zástupce italské společnosti podléhající DPH nebyl schopen předložit účetní doklady. V rámci téže kontroly bylo rovněž odhaleno, že tato společnost vystavila faktury,

avšak vzhledem k tomu, že nepředložila přiznání k DPH týkající se těchto faktur, vyhnula se zaplacení DPH. Uvedená kontrola rovněž ukázala, že dotyčná osoba neplnila povinnost evidovat vystavené faktury. V průběhu trestního řízení dotyčná osoba předložila faktury, které společnosti vystavily třetí podniky a které byly zaplacený, včetně DPH, avšak nebyly evidovány v účetnictví uvedené společnosti.

Soud, u kterého probíhalo předmětné trestní řízení, se Soudního dvora v těchto souvislostech dotázal mimo jiné na to, zda ustanovení směrnice 2006/112 brání vnitrostátním ustanovením, která vylučují, a to i v trestněprávní rovině, možnost, aby byly pro účely odpočtu DPH zohledněny faktury, které osoba povinná k dani sice zaplatila, ale neevidovala je. Předkládající soud v tomto ohledu připomněl, že vnitrostátní právní úprava podřizuje nárok na odpočet DPH splněním formálních povinností týkajících se zejména podání příslušných daňových přiznání v okamžiku, kdy osoba povinná k dani uplatňuje přeplatek na DPH, a zaznamenání dotčených faktur ve stanovené evidenci. Osoba povinná k dani podle tohoto soudu neměla nárok na odpočet DPH na vstupu, byť zaplacené, jelikož nebyla řádně evidována. Dotčený soud v tomto ohledu uvedl, že v případě nepodání přiznání k DPH italské právo stanoví, že nepřiznaná daň zahrnuje celou částku splatné daně, aniž lze zohlednit ve vztahu k DPH částku zaplacenou dodavatelům, pokud nebyly splněny formální povinnosti stanovené zákonem.

Soudní dvůr se nejprve zabýval tím, zda směrnice 2006/112 brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví pro uplatnění nároku na odpočet daně dvouletou prekluzivní lhůtu. Soudní dvůr poměřil pravidlo zakotvené v jeho judikatuře, podle něhož je nárok na odpočet stanovený ve směrnici 2006/112 nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě ho nelze omezit, na jedné straně a zásadu právní jistoty, která vylučuje nárok na odpočet bez časového omezení, na straně druhé a připomněl, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankci uloženou osobě povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že nárok na odpočet daně pozbude, nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným směrnicí 2006/112, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivit) (bod 34). Soudní dvůr rovněž připomněl, že nárok na odpočet má v rámci systému DPH zásadní povahu, jelikož jeho účelem je zaručit dokonalou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností, že tento nárok v zásadě nemůže být omezen a že se uplatňuje okamžitě u všech daní, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (bod 44).

II. Vznik a rozsah nároku na odpočet daně

Pokud jde o vznik a rozsah nároku na odpočet, Soudní dvůr zpravidla odkazuje na svoji ustálenou judikaturu, podle které je k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu a mohl být určen rozsah takového nároku, v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo

několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet¹⁰. Soudní dvůr nicméně uvádí, že nárok na odpočet je rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů této osoby povinné k dani a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani¹¹.

Rozsudek ze dne 16. února 2012, Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

Dotyčná společnost provozovala kasino na základě smlouvy o koncesi na provozování hazardních nebo sázkových her ve stálé herní oblasti Póvoa de Varzim (Portugalsko) uzavřené dne 14. prosince 2001. Tato společnost vykonávala podle uvedené smlouvy činnosti jak v oblasti provozování her, jež jsou osvobozeny od DPH, tak v restaurační a zábavní oblasti, jež podléhá DPH, jakož i ve správní a finanční oblasti s částečným odpočtem DPH. V oblastech podléhajících DPH se odpočet odvedené DPH prováděl podle metody skutečného určení v souladu s Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z přidané hodnoty). Podle použitelných právních předpisů a smlouvy o koncesi byla dotyčná společnost povinna poskytnout portugalskému státu počáteční protiplnění, jakož i roční protiplnění vypočtené na základě příjmů dosažených v oblasti provozování her. Jmenovaná byla oprávněna odečíst z tohoto ročního protiplnění část nákladů vynaložených na plnění svých povinností v oblasti zábavní činnosti a propagace cestovního ruchu. Výše tohoto odpočtu závisela jak na výši vynaložených nákladů, tak na výši příjmů plynoucích z herní činnosti. V návaznosti na daňovou kontrolu dotyčná společnost obdržela dodatečné platební výměry za roky 2002 až 2004. Tyto opravy byly výsledkem zpochybnění metody použité pro výpočet odpočitatelné částky DPH odvedené v oblasti restaurační a zábavní činnosti. Portugalská správa měla za to, že jelikož odpočet výdajů v souvislosti se zábavní a propagační činností od ročního protiplnění představuje provozní dotaci ve smyslu zákona o DPH, tato dotace DPH nepodléhá, a že restaurační a zábavní činnosti se musí považovat za smíšené činnosti. Tvrdila, že odpočet DPH odvedené v rámci těchto oblastí se musí provést na základě poměrného dělení umožňujícího zohlednit jak činnosti od daně osvobozené, tak činnosti zdanitelné.

V opravném prostředku podaném u Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) dotyčná společnost mimo jiné tvrdila, že předmětná argumentace vede k narušení v oblasti odpočtu DPH v rozporu se směrnicí 77/388, jak je vyložena Soudním dvorem v rozsudcích Komise v. Španělsko¹² a Komise v. Francie¹³, na základě čehož předkládající soud předložil Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Systém uplatňovaný členským státem, ve kterém platí, že členský stát – pokud opravňuje smíšené osoby povinné k dani provádět odpočet daně upravený v uvedených ustanoveních podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části – vypočítává odpočitatelnou částku pro

¹⁰ Viz zejména rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 24); ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 26), a ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05 (EU:C:2007:87, bod 23).

¹¹ Viz zejména rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 31), a ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, point 36).

¹² Rozsudek ze dne 6. října 2005 (C-204/03, EU:C:2005:588).

¹³ Rozsudek ze dne 6. října 2005 (C-243/03, EU:C:2005:589).

oblasti činnosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskutečňují jen zdanitelná plnění, tak, že zahrne nezdanitelné „dotace“ do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpočitatelného podílu, je podle Soudního dvora s touto směrnicí neslučitelný (bod 43, výrok).

Poté, co Soudní dvůr uvedl, že pokud jde o smíšené osoby povinné k dani, směrnice 77/388 stanoví, že se nárok na odpočet vypočte podle podílu stanoveného v souladu s článkem 19 této směrnice, nicméně upřesnil, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec uvedené směrnice opravňuje členské státy ke zvolení některé z dalších metod určení nároku na odpočet vyjmenovaných v tomto pododstavci, a to zejména stanovení odlišného podílu pro každou oblast činnosti nebo odpočet daně podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti (bod 38). Soudní dvůr rovněž uvedl, že podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) směrnice 77/388 platí, že dotace přímo vázané na cenu zboží nebo služby tvoří základ daně stejně jako cena. Co se týče jiných dotací než těch, které jsou přímo vázané na cenu, čl. 19 odst. 1 této směrnice stanoví, že členské státy mají možnost zahrnout je do jmenovatele při výpočtu příslušného podílu, pokud osoba povinná k dani uskutečňuje jak plnění, u nichž má nárok na odpočet, tak plnění osvobozená od daně (bod 39). Vzhledem k tomu, že dotyčná osoba povinná k dani byla oprávněna odpočítávat daň jinou metodou, než je metoda podílu určeného na základě článku 19 směrnice 77/388, a sice podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti (bod 40), avšak její činnosti vykonávané v restaurační a zábavní oblasti jsou předmětem DPH, týká se nárok na odpočet daně podle metody skutečného určení všech daní, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu (bod 41). Jelikož osoba povinná k dani byla oprávněna provést odpočet daně podle metody skutečného určení, nebyla ustanovení článku 19 směrnice 77/388 použitelná a nemohla omezit nárok na odpočet daně v uvedených oblastech činnosti vyplývající z této směrnice (bod 42).

Pokud jde nakonec o povahu „přímé a bezprostřední souvislosti“, která musí existovat mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, Soudní dvůr došel k závěru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu přesnější formulace. S ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a profesní činnosti je totiž nemožné poskytnout vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná.

Rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

Jak bylo uvedeno v části I tohoto listu, nadepsané „Zásada neutrality“, tato věc se týká neuznání odpočtu DPH odvedené při pořízení bytu (bod 2).

Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že osoba povinná k dani jedná jako taková, pokud jedná pro účely své ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 (bod 40). Je-li tomu tak, DPH související s majetkem začleněným v celém rozsahu do obchodního majetku může být odečtena ihned a v plném rozsahu, a to i tehdy, když tento majetek není ihned využíván pro ekonomickou činnost (bod 45). Jednou vzniklý nárok na odpočet zůstává v případě neexistence daňového úniku či zneužití zachován. Nárok na odpočet se tedy uplatní tehdy, pokud osoba povinná k dani nemohla použít zboží nebo služby, které vedly k odpočtu v rámci zdanitelných plnění, z důvodu okolností nezávislých na její vůli, jelikož v takovém případě neexistuje riziko daňového úniku nebo zneužití, které by mohlo odůvodňovat pozdější vrácení odpočtených částek (bod 47).

Soudní dvůr tedy rozhodl, že osoba povinná k dani jednajíc jako taková, která pořídila investiční majetek a začlenila jej do obchodního majetku, má právo na odpočet DPH uhrazené při pořízení tohoto majetku ve zdaňovacím období, v němž nastala splatnost daně, a to nezávisle na okolnosti, že uvedený majetek není ihned používán k podnikatelským účelům (bod 52).

Rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373)

V první spojené věci vystavil dodavatel v rámci smlouvy o dodávání neopracovaných akátových kmenů uzavřené mezi dvěma maďarskými společnostmi, šestnáct faktur na jméno pořizovatele. K šesti fakturám byl připojen dodací list. Dodavatel zahrnul všech šestnáct faktur do svého daňového přiznání, a potvrdil tak, že se předmětná plnění uskutečnila. Tento dodavatel zaplatil příslušnou DPH a pořizovatel si odpovídající částky odpočetl. Při kontrole nákupů a dodání uskutečněných dodavatelem ovšem dospěl správce daně k závěru, že tato společnost nemá žádné zásoby a že množství zakoupené v roce dotčeném v této věci nebylo dostatečné k pokrytí dodání vyfakturovaných pořizovateli. Správce daně tudíž rozhodnutím konstatoval u pořizovatele daňový dluh a uložil mu penále a úroky z prodlení, neboť měl za to, že posledně uvedený neměl nárok na odpočet DPH na vstupu, jelikož faktury nemohly být považovány za věrohodné.

Stížnost, kterou podal pořizovatel proti uvedenému rozhodnutí, správce daně zamítl s odůvodněním, že dodavatel nepředložil žádný doklad o odpovídajících plněních a pořizovatel nepostupoval s náležitou péčí, jak je stanovena v čl. 44 odst. 5 az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (zákon č. LXXIV z roku 1992 o dani z přidané hodnoty) (Magyar Közlöny 1992/128), jelikož neověřil, zda byl dodavatel osobou povinnou k dani a zda měl předmětné zboží.

Baranya Megyei Birosag (župní soud v Baranya, Maďarsko), u kterého pořizovatel podal žalobu znějící na anulování daňového dluhu, penále a úroků z prodlení, se dotázal, zda články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 směrnice 2006/112 brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury na tyto služby nebo některý z jeho poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani o tomto nelegálním jednání věděla nebo k němu sama přispěla.

Soudní dvůr nejprve připomněl, že nárok na odpočet stanovený ve směrnici je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následující prodeje týkající se dotčeného zboží či dotčených služeb byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu (tisková zpráva). Členské státy však mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Soudní dvůr konstatoval, že je na daňovém orgánu, aby prokázal, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že k takovému podvodu došlo (tisková zpráva).

Ve druhé spojené věci se fyzická osoba na základě smlouvy o dílo zavázala provést různé stavební práce, a to zejména prostřednictvím subdodavatelů (bod 24). Po splnění smlouvy daňové kontroly odhalily, že uvedená fyzická osoba ani její subdodavatel či subdodavatel tohoto subdodavatele neměli k dispozici dělníky ani potřebný materiál k provedení vyfakturovaných prací. Správce daně tudíž konstatoval, že faktury vystavené dotyčnou fyzickou osobou nejsou odrazem skutečné hospodářské činnosti, a jsou proto fiktivní. Dotyčná osoba rovněž nepostupovala podle právních předpisů použitelných v daném případě s náležitou péčí. Správce daně se za těchto podmínek rozhodl odmítnout nárok na odpočet DPH na vstupu, kterou zaplatila dotyčná fyzická osoba, vzhledem k tomu, že předmětná plnění musela být považována za podezřelá (bod 27), jelikož nebylo možné mít za to, že faktury dokládají uskutečnění hospodářského plnění, k němuž se vztahovaly, a proto u této osoby konstatoval daňový dluh a uložil jí penále a úroky z prodlení (bod 29).

Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (župní soud v Jász-Nagykun-Szolnok, Maďarsko), u kterého podala dotyčná fyzická osoba žalobu znějící na zrušení uvedeného rozhodnutí, se dotázal, zda články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH částku daně, která je splatná nebylo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila o tom, že vystavitel faktur na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, je osobou povinnou k dani a jedná v souladu s právem (tisková zpráva a bod 51 rozsudku).

Soudní dvůr se vyjádřil k povinnosti osoby povinné k dani ujistit se o tom, že její obchodní partner jednal v souladu s právem. Rozhodl, že jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze od dotyčného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. Obecně však nemůže daňový orgán požadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, že se subjekty na vstupu nedopustily nesrovnalostí či podvodu (tisková zpráva).

Je totiž na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodů na DPH a uložily sankce osobě povinné k dani, která se jich dopustila. Tyto orgány tedy nemohou přenášet své vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani a odmítnout jim přiznat nárok na odpočet z důvodu, že tyto úkoly nesplnily (tisková zpráva).

Soudní dvůr za těchto okolností rozhodl, že směrnice 2006/112 brání praxi maďarského daňového orgánu, podle níž tento orgán odmítá přiznat osobě povinné k dani odpočet uhrazené částky DPH z důvodu, že se vystavitel faktury, na jejímž základě je odpočet požadován, dopustil protiprávního jednání, ač nebylo prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že došlo k podvodu spáchanému na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Stejně tak uvedená směrnice brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani, která nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že došlo k nesrovnalostem či podvodu, neujistila, zda její obchodní partner splnil své právní povinnosti především v oblasti DPH, nebo z důvodu, že osoba povinná k dani nemá kromě faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že její obchodní partner jednal v souladu s právem (tisková zpráva).

Rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557)

V této věci poskytovala holdingová společnost regulovaná v Portugalsku administrativně technické a manažerské služby společností, v nichž měla kapitálovou účast. V rámci těchto plnění byly této společnosti poskytnuty určité poradenské služby podléhající DPH, které tato společnost fakturovala svým dceřiným společnostem za tytéž ceny, za něž jí byly poskytnuty, navýšené o DPH. V jednom účetním roce holdingová společnost odpočetla od odváděné DPH naúčtovanou DPH v plné výši s tím, že zdanitelná plnění byla objektivně využitím odpovídajících poskytnutých služeb.

Správce daně zaslal dotyčné holdingové společnosti daňový výměr, v němž bylo stanoveno procento DPH odvedené na vstupu, přičemž po provedení kontroly konstatoval, že uvedená společnost nemůže odpočíst celou DPH, kterou byly zatíženy služby přijaté na vstupu, ale že musí provést odpočet za pomoci metody odpočitatelného podílu. Dotyčná společnost podala proti uvedenému výměru žalobu u soudu prvního stupně Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (správní a finanční soud v Lisabonu, Portugalsko), který žalobu zamítl.

Tribunal Central Administrativo Sul (ústřední správní soud Jih, Portugalsko), u kterého bylo proti prvostupňovému rozhodnutí podáno odvolání, se v těchto souvislostech Soudního dvora dotázal, zda musí být čl. 17 odst. 2 a 5 směrnice 77/388 vykládán v tom smyslu, že holdingová společnost, která vedle své hlavní činnosti spočívající v částečné či plné kapitálové účasti ve svých dceřiných společnostech nabyla majetek a přijala služby, které následně fakturovala uvedeným společnostem, může odpočíst celou částku DPH zaplacenou na vstupu podle čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice, nebo jí může správce daně uložit, aby odpočetla pouze podíl DPH, který připadá na hodnotu zdanitelných plnění podle čl. 17 odst. 5 téže směrnice.

Soudní dvůr předně připomněl, že podle jeho ustálené judikatury platí, že holdingová společnost, jejímž jediným předmětem činnosti je účast v jiných podnicích a která se do řízení těchto podniků přímo či nepřímo nevměšuje, není osobou povinnou k dani a nemá nárok na odpočet, s výjimkou práv, která má uvedený holding jakožto akcionář či společník. Vměšování holdingu do řízení společností, v nichž převzal obchodní podíl, však je hospodářskou činností ve smyslu směrnice 77/388, jestliže implikuje provádění operací podléhajících DPH (bod 34).

Soudní dvůr v souladu se svojí ustálenou judikaturou dále zdůraznil, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se bezprostředně pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (bod 35). Tento nárok na odpočet nicméně vyžaduje, aby plnění uskutečněná na vstupu měla přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet (bod 36), nebo aby byly náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jako takové byly složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává (bod 37).

Soudní dvůr v této souvislosti vymezil tři případy, a to zaprvé případ, kdy je služby přijaté na vstupu nutno považovat za přímo, bezprostředně a v plném rozsahu související s hospodářskými plněními zakládajícími nárok na odpočet na výstupu, zadruhé případ, kdy jsou uvedené služby využívány k plněním zakládajícím nárok na odpočet a k plněním nezakládajícím nárok na odpočet, a zatřetí případ, kdy jsou služby využity hospodářským činností i k nehospodářským činností. V prvním případě má dotyčná osoba povinná k dani nárok na odpočet celé DPH z plnění pořízeného na vstupu. Tento nárok na odpočet nemůže být omezen jen z toho důvodu,

že vnitrostátní právní úprava kvalifikuje zdanitelná plnění jako vedlejší ve vztahu k hlavní činnosti z důvodu předmětu podnikání uvedených společností či jejich obecné činnosti. Ve druhém případě lze odpočíst pouze podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění a členské státy mohou stanovit jednu z metod pro určení nároku na odpočet. V třetím případě se směrnice 77/388 nepoužije a metody odpočtu a rozdělení vymezují členské státy, které musí při výkonu této pravomoci zohlednit účel a systematiku směrnice 77/388. V tomto ohledu rovněž musí stanovit způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností (body 45 až 47). Soudní dvůr závěrem rozhodl, že rozsah nároku holdingové společnosti na odpočet DPH na vstupu musí být stanoven v závislosti na případě nebo případech, které se vztahují na činnost dotčené holdingové společnosti.

Rozsudek ze dne 21. února 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

Proti fyzické osobě – podnikateli a většinovému společníkovi společnosti s ručením omezeným založené podle německého práva, jejímž předmětem činnosti bylo poskytování stavebních prací, jež podléhaly DPH, za úplatu, bylo vedeno trestního řízení jakožto proti jednateli a hlavnímu společníkovi této společnosti. Dotyčný podnikatel a dotyčná společnost tvořili daňovou jednotku. Na základě toho byli považováni za jedinou osobu povinnou k dani. Dotyčný podnikatel, jakožto takzvaný „Organträger“ (zastřešující podnik), plnil daňové povinnosti skupiny podniků tvořené jím jakožto podnikatelem – fyzickou osobou a dotyčnou společností. Na základě podezření z korupce v rámci plnění stavební zakázky, která byla dotyčné společnosti zadána, zahájilo příslušné státní zastupitelství vůči dotyčnému podnikateli trestní vyšetřování, během něhož byl podnikatel zastoupen advokátem. Podle ustanovení dohody o odměně uvedeného advokáta byli klienty advokáta dotyčný podnikatel jakožto obviněný, jakož i dotčená společnost. Advokáti vystavili faktury na dotyčnou společnost. Dotčený podnikatel, jakožto Organträger dotyčné společnosti, uplatnil v daňovém roce, který je předmětem sporu, odpočet DPH odpovídající uvedeným fakturám.

Finanzamt Köln-Nord (daňová správa pro Kolín nad Rýnem-Sever, Německo) vydala vůči podnikateli daňový výměr, jelikož měla za to, že dotčená DPH není odpočitatelná. Poté, co Finanzamt Köln-Nord (daňová správa pro Kolín nad Rýnem-Sever) zamítla odvolání podané podnikatelem, tento podal proti platebnímu výměru žalobu u příslušného soudu prvního stupně Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně nad Rýnem, Německo), který žalobě vyhověl.

Předkládající soud Bundesfinanzhof (Spolkový soudní dvůr, Německo), u kterého Finanzamt Köln-Nord (daňová správa pro Kolín nad Rýnem-Sever) podala „Revision“, má pochybnosti ohledně určení existence přímé souvislosti mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, kterou vyžaduje judikatura Soudního dvora pro účely uplatnění nároku na odpočet, a táže se, zda se uvedená souvislost určuje ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) podle objektivního obsahu přijímaného plnění, nebo podle důvodu přijetí tohoto plnění, a dále pro případ, že je rozhodným důvod přijetí plnění, zda má osoba povinná k dani, která spolu s jedním ze zaměstnanců, objedná plnění, nárok na úplný nebo částečný odpočet daně.

Soudní dvůr poukázal na svoji dřívější judikaturu týkající se požadavku existence přímé a bezprostřední souvislosti a zejména konstatoval, že při použití uvedeného kritéria je nutno zohlednit všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani (bod 22). Povinnost

zohledňovat pouze objektivní obsah dotčeného plnění totiž nejvíce odpovídá cíli sledovanému společným systémem DPH, jímž je zajištění právní jistoty a usnadnění úkonů spojených s uplatňováním uvedené DPH (bod 23). Existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi použitým zbožím nebo službami a zdanitelným plněním uskutečněným na výstupu, nebo výjimečně zdanitelným plněním uskutečněným na vstupu, je třeba rovněž určit s ohledem na jejich objektivní obsah (bod 24). Soudní dvůr uvedl, že okolnost, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi poskytnutím služeb a celkovou zdanitelnou hospodářskou činností musí být určena s ohledem na objektivní obsah tohoto plnění, nevylučuje, že bude zohledněn i výlučný důvod dotčeného plnění, přičemž na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu. Je-li tedy prokázáno, že plnění nebylo uskutečněno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s těmito činnostmi ve smyslu judikatury Soudního dvora, i když je toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH (bod 29).

V projednávaném případě Soudní dvůr rozhodl, že náklady na služby advokátů nemohou být s ohledem na jejich objektivní obsah považovány za náklady vynaložené pro účely celkových zdanitelných činností dotčené společnosti, jelikož jak to vyplývá z informací předložených předkládajícím soudem, cílem služeb advokáta bylo přímo a bezprostředně chránit soukromé zájmy obviněného, který byl trestně stíhán za protiprávní jednání způsobené svým osobním jednáním, a že trestní stíhání bylo vedeno pouze proti obviněnému jakožto fyzické osobě, a nikoli proti dotčené společnosti, i když by stíhání této společnosti bylo rovněž právně možné (bod 30).

Soudní dvůr dodal, že okolnost, že vnitrostátní občanské právo ukládá takovému podniku, o jaký se jednalo ve věci v původním řízení, povinnost nést náklady spojené s obhajobou zájmů jeho orgánů v trestním řízení, je pro výklad a uplatnění ustanovení týkajících se společného systému DPH irrelevantní. S ohledem na objektivní režim DPH zavedený tímto systémem je totiž určující pouze objektivní vztah mezi poskytnutými plněními a zdanitelnou hospodářskou činností osoby povinné k dani (bod 32). Na základě plnění advokáta, jejichž cílem je zabránit trestním sankcím vůči fyzickým osobám jednajícím za podnik, jež je osobou povinnou k dani, tudíž tomuto podniku nevzniká nárok na to, aby si jakožto daň na vstupu odpočetl daň z přidané hodnoty, kterou je povinen z poskytnutých plnění odvést (bod 33).

Rozsudek ze dne 18. července 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)

V této věci založila osoba povinná k dani podle předpisů vnitrostátního penzijního práva z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců. Dceřiná společnost osoby povinné k dani uzavřela s poskytovateli služeb smlouvy o vedení důchodů a správě majetku penzijního fondu, jejichž náklady hradila tato dceřiná společnost a do nákladů penzijního fondu nebyly promítnuty. Osoba povinná k dani odečetla DPH vztahující se k uvedeným nákladům vynaloženým za dané období jakožto daň na vstupu.

Osobě povinné k dani byla následně za totéž období dodatečně vyměřena DPH. Poté, co odvolání osoby povinné k dani podané u Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (finanční inspektor pro Sever, pracoviště Groningen, Nizozemsko) nemělo úspěch,

tato osoba podala u Rechtbank Leeuwarden (soud v Leeuwardenu, Nizozemsko) proti rozhodnutí uvedeného inspektora žalobu, která byla zamítnuta.

Předkládající soud Gerechshof te Leeuwarden (odvolací soud v Leeuwardenu, Nizozemsko), u kterého bylo proti prvostupňovému rozhodnutí podáno odvolání, se táže, zda může osoba povinná k dani, která založila samostatný penzijní fond, odečíst podle článku 17 směrnice 77/388 daň, kterou sama odvedla ze služeb, jež jí byly poskytnuty v souvislosti s fungováním a správou uvedeného fondu.

Poté, co Soudní dvůr připomněl podmínky přiznání nároku na odpočet DPH na vstupu osobě povinné k dani, jak jsou stanoveny v jeho judikatuře, v souvislosti s určením existence přímé a bezprostřední souvislosti rozhodl, že existence takové souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejich hospodářských činností (bod 23).

Za účelem zjištění, zda uvedená souvislost vyplývá ze všech okolností týkajících se transakcí dotčených ve věci v původním řízení, a to bez ohledu na okolnost, že fond založený osobou povinnou k dani je z právního hlediska subjektem od této osoby odděleným, Soudní dvůr nejprve konstatoval, že osoba povinná k dani pořídila předmětná plnění za účelem zajištění správy důchodů svých zaměstnanců a správy majetku penzijního fondu zřízeného za účelem garance uvedených důchodů. Zřízením fondu splnila dotčená osoba povinná k dani zákonnou povinnost, kterou měla jakožto zaměstnavatel, a pokud byly náklady na služby, které tato osoba povinná k dani v tomto rámci pořídila, součástí jejich režijních nákladů, byly jako takové složkou ceny jejich produktů (bod 25).

Soudní dvůr z toho dále dovodil, že pořízení služeb na vstupu má důvod výlučně ve zdanitelných činnostech osoby povinné k dani a je zde dána přímá a bezprostřední souvislost (bod 26). Soudní dvůr v této souvislosti konstatoval, že v případě neexistence nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu by osoba povinná k dani z důvodu rozhodnutí zákonodárce chránit důchody požadavkem na oddělenou právní subjektivitu zaměstnavatele a penzijního fondu pozbyla daňovou výhodu vyplývající ze systému odpočtů, a uvedl, že by nebyla zajištěna neutralita DPH.

Soudní dvůr tudíž rozhodl, že osoba povinná k dani, která k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců založila z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond, může odečíst DPH, kterou odvedla ze služeb souvisejících se správou a fungováním uvedeného penzijního fondu, za podmínky, že všechny okolnosti týkající se dotčených transakcí nasvědčují tomu, že existuje přímá a bezprostřední souvislost (výrok).

Rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Dvě osoby povinné k dani uzavřely rámcovou smlouvu, jejímž předmětem byly stavební a montážní práce na budově vepřína a modernizační práce na farmě pro chov prasat. Poskytovatel dotčených služeb vystavil v rámci této smlouvy několik faktur na zaplacení záloh v režimu přenesení daňové povinnosti. Následně poskytovatel vystavil fakturu na základě běžných pravidel v oblasti DPH, která zahrnovala celkovou hodnotu provedených prací včetně

DPH. Příjemce služeb poskytovateli uvedenou DPH zaplatil. Poskytovatel se následně ocitl v úpadku a DPH nemohl správci daně zaplatit.

Správce daně rozhodnutím vyhověl žádosti příjemce služby o vrácení DPH odpovídající poslední uvedené faktuře. Rumunský správce daně v tomto rámci na základě druhé daňové kontroly konstatoval, že nebyly dodrženy zjednodušující postupy upravující systém přenesení daňové povinnosti. Vůči příjemci byl tudíž vydán daňový výměr, k němuž bylo připojeno rozhodnutí o sankční platbě z důvodu prodlení a rozhodnutí o zpětném výběru DPH uvedené na zmíněné faktuře. Poté, co Tribunalul Bihor (okresní soud v Bihoru, Rumunsko) zamítl žalobu znějící na zrušení rozhodnutí o zpětném výběru daně a daňového výměru, jako neopodstatněnou, co bylo jako neopodstatněné zamítnuto odvolání znějící na zrušení rozsudku Tribunalul Bihor (okresní soud v Bihoru) a co byl jako nepřijatelný odmítnut návrh na přezkum, příjemce služeb podal proti poslední uvedenému rozsudku u Curtea de Appel Oradea (odvolací soud ve Velkém Varadínu, Rumunsko) kasační opravný prostředek.

Předkládající soud Curtea de Appel Oradea (odvolací soud ve Velkém Varadínu) se táže, zda směrnice 2006/112 a zásada daňové neutrality brání v souvislosti s plněním podléhajícím režimu přenesení daňové povinnosti tomu, aby byl příjemce služeb zbaven nároku na odpočet DPH, kterou bez právního důvodu zaplatil poskytovateli služeb na základě chybně vystavené faktury, a to i když oprava této chyby není možná z důvodu úpadku tohoto poskytovatele.

Soudní dvůr připomněl, že osoba povinná k dani, která jakožto příjemce služeb musí odvést příslušnou DPH, není povinna mít pro účely uplatnění svého nároku na odpočet daně fakturu vystavenou v souladu s formálními podmínkami směrnice 2006/112 a musí pouze splnit formality předepsané dotyčným členským státem, když činí volbu, kterou jí umožňuje čl. 178 písm. f) směrnice 2006/112 (bod 33). Rozsah formalit takto předepsaných dotyčným členským státem, které musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpočet DPH, nemůže přesáhnout míru toho, co je striktně nezbytné ke kontrole řádného uplatňování postupu přenesení daňové povinnosti a k zajištění výběru DPH (bod 34).

Soudní dvůr v projednávané věci konstatoval, že předmětná faktura neobsahuje v rozporu s požadavky dotčeného vnitrostátního právního předpisu poznámku „přenesení daňové povinnosti“ a že příjemce služeb nepřijal nezbytná opatření podle uvedeného právního předpisu k nápravě tohoto nedostatku. Kromě toho dotyčný příjemce bez právního důvodu zaplatil poskytovateli DPH chybně uvedenou na dané faktuře, přičemž v rámci tohoto režimu měl jakožto příjemce služeb odvést DPH daňovým orgánům v souladu se směrnicí 2006/112. Takže kromě toho, že sporná faktura nesplňovala formální požadavky stanovené vnitrostátní právní úpravou, nebyla splněna hmotněprávní podmínka režimu přenesení daňové povinnosti (bod 37).

Tato situace podle Soudního dvora vyvolala riziko ztráty daňových příjmů dotyčného členského státu (bod 38). Vzhledem k tomu, že DPH, jež příjemce zaplatil poskytovateli, nebyla dlužná a tato platba proběhla v rozporu s hmotněprávním požadavkem režimu přenesení daňové povinnosti, nemůže se příjemce domáhat nároku na odpočet této daně (bod 40). Soudní dvůr tedy rozhodl, že odepření nároku na odpočet v projednávané věci unijnímu právu neodporovalo (výrok 1).

Rozsudek ze dne 27. června 2018, SGI a Valérie (C-459/17 a C-460/17, EU:C:2018:501)

V těchto věcech se francouzské společnosti se sídlem na ostrově Réunion (Francie) zabývaly realizací investic, u nichž existuje nárok na slevu na dani podle ustanovení vnitrostátního práva. Francouzská daňová správa zpochybnila nárok těchto dvou osob povinných k dani na odpočet DPH uvedené na různých fakturách za pořízení investičního majetku mimo jiné z důvodu, že tyto faktury neodpovídaly žádnému skutečnému dodání. Vůči společnostem byly vydány platební výměry na DPH za různá vymezená období.

Poté, co cour administrative d'appel de Bordeaux (odvolací správní soud v Bordeaux, Francie) potvrdil rozsudek soudu prvního stupně, u kterého byla proti platebním výměrům na DPH podána žaloba, dotyčné společnosti podaly kasační opravný prostředek u Conseil d'État (Státní rada, Francie).

Předkládající soud Conseil d'État (Státní rada) se táže, zda musí být článek 17 směrnice 77/388 vykládán tak, že k tomu, aby byl osobě povinné k dani, která je příjemcem faktury, odepřen nárok na odpočet DPH, která je vykázána na této faktuře, stačí, aby daňová správa prokázala, že plnění, k nimž byla tato faktura vystavena, se ve skutečnosti neuskutečnila, nebo zda je nutno, aby daňová správa prokázala rovněž nedostatek dobré víry této osoby povinné k dani.

Soudní dvůr nejprve konstatoval, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně a že k tomu dochází dodáním zboží nebo poskytnutím služby (bod 34). Nárok na odpočet je tedy spojen s uskutečněním dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služby (bod 35). Možnost uplatnění nároku na odpočet se nevztahuje na daň, která je dlužná pouze proto, že je vykázána na faktuře (bod 37). Existence či neexistence dobré víry osoby povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, nemá dopad na otázku, zda se uskutečnilo dodání ve smyslu směrnice 77/388. Pojem „dodání zboží“ má totiž objektivní povahu a musí být vykládán bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž by daňová správa měla povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl jiného subjektu, než je osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek (bod 38).

Soudní dvůr tedy rozhodl, že k tomu, aby byl osobě povinné k dani, která je příjemcem faktury, odepřen nárok na odpočet DPH, která je vykázána na této faktuře, stačí, aby daňová správa prokázala, že plnění, k nimž byla tato faktura vystavena, se ve skutečnosti neuskutečnila (výrok rozsudku).

Rozsudek ze dne 5. července 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537)

Holdingová společnost, jejímž předmětem činnosti byla správa obchodních podílů v několika dceřiných společnostech skupiny, kterým pronajímala nemovitost, prodala a nabyla v rámci restrukturalizace cenné papíry. DPH za výdaje související s těmito restrukturalizačními operacemi byla v plné výši odpočtena. Daňová správa tento odpočet zpochybnila z důvodu, že výdaje, v souvislosti s nimiž společnost žádala o odpočet DPH, vznikly v důsledku kapitálových operací, které nespádaly do působnosti práva na odpočet daně. Vůči dotyčné společnosti byl tedy vydán platební výměr, který společnost neúspěšně zpochybnila u soudu prvního stupně a odvolacího soudu.

Předkládající soud, Conseil d'État (Státní rada, Francie), u které byl podán kasační opravný prostředek, se táže, zda pronájem nemovitosti holdingovou společností její dceřiné společnosti představuje zasahování do řízení této společnosti, jež musí být považováno za ekonomickou činnost ve smyslu směrnice 77/388, která zakládá nárok na odpočet DPH z výdajů vynaložených společností na nabytí podílů v této dceřiné společnosti, a pokud tomu tak je, za jakých podmínek.

Soudní dvůr nejprve připomněl, že pokud jde o nárok na odpočet holdingové společnosti, je-li účast spojena s přímým či nepřímým podílením se na řízení společnosti, v nichž došlo k převzetí účasti, jedná se o hospodářskou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, pokud implikuje provádění plnění podléhajících DPH podle článku 2 této směrnice (body 29 a 30). Rovněž uvedl, že příklady činností představujících zasahování holdingové společnosti do řízení jejich dceřiných společností, které jsou uvedeny v jeho judikatuře, nepředstavují taxativní výčet (bod 31).

Poté, co Soudní dvůr konstatoval, že jediné služby, které dotyčná holdingová společnost v daném případě poskytla dceřiným společnostem a v souvislosti s nimiž vynaložila výdaje za účelem nabytí jejich cenných papírů, se týkaly pronájmu nemovitosti, používané provozní dceřinou společností jako nový výrobní závod, a připomněl rozhodovací prostor, který mají členské státy při zdaňování pachtu a nájmu (bod 33), rozhodl, že pronájem nemovitosti holdingovou společností její dceřiné společnosti představuje zapojení se do správy této společnosti, jež musí být považováno za ekonomickou činnost zakládající nárok na odpočet DPH z výdajů učiněných společností k nabytí podílů v této dceřiné společnosti, za podmínky, že toto poskytování služeb má pravidelný charakter, uskutečňuje se za úplatu a je zdaněno, což znamená, že tento pronájem není osvobozen od daně a že existuje přímá souvislost mezi službou poskytnutou poskytovatelem a protihodnotou získanou od příjemce (bod 35).

Pokud jde konkrétně o rozsah nároku na odpočet, Soudní dvůr připomněl, že výdaje spojené s nabytím podílů v dceřiných společnostech vynaložené holdingovou společností, která se podílí na jejich řízení a která z tohoto důvodu vykonává ekonomickou činnost, musí být považovány za výdaje, které jsou součástí jejich režijních výdajů, a DPH uhrazená z těchto výdajů musí být v zásadě odečtena v plné výši (bod 36). Tento neomezený nárok se nicméně neuplatní v případě výdajů holdingové společnosti spojených s nabytím podílů v dceřiných společnostech této holdingové společnosti, která se podílí na řízení pouze některých z těchto společností a ve vztahu k ostatním z těchto společností naopak nevykonává ekonomickou činnost. V tomto případě je třeba na tyto výdaje pohlížet tak, že jsou součástí jejich režijních výdajů pouze částečně, takže DPH zaplacená z těchto výdajů může být odečtena pouze poměrně, a to z výdajů, které připadají na hospodářskou činnost, v souladu s kritérii pro rozdělení vymezenými členskými státy na základě metody, která objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na ekonomickou a neekonomickou činnost (bod 37).

Rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834)

V této věci předložila první společnost veřejnou nabídku na převzetí (dále jen „VNP“) týkající se nabytí veškerých akcií druhé společnosti a při této příležitosti učinila výdaje na poradenské a jiné služby související se zamýšleným převzetím. Vzhledem k tomu, že tato transakce nemohla být zcela uskutečněna, takže první společnost mohla nabýt jen část podílu na kapitálu druhé společnosti (bod 8), první společnost požádala o odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vztahu

k těmto nákladům, přičemž tvrdila, že jejím úmyslem bylo po převzetí cílové společnosti podílet se na řízení této společnosti tím, že by jí poskytovala služby v oblasti řízení podléhající DPH. Příslušná daňová správa předmětný odpočet DPH odepřela a společnost, která o odpočet požádala, podala proti tomuto rozhodnutí žalobu; vnitrostátní soud, kterému byla věc předložena, položil Soudnímu dvoru otázku, zda směrnice 77/388 umožňuje odpočet v případě, kdy existuje úmysl nabýt veškeré akcie společnosti s cílem vykonávat hospodářskou činnost spočívající v poskytování služeb v oblasti řízení podléhající DPH této společnosti.

Soudní dvůr, který nejprve zkoumal podmínky, za nichž subjekt získává postavení osoby povinné k dani, poukázal na závěry, které učinil ve věci *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14)¹⁴, a setrval na požadavku přímého nebo nepřímého podílení se na řízení společnosti, v níž došlo k převzetí účasti, za účelem získání nároku na odpočet DPH (body 16 a 17). Soudní dvůr dále připomněl, že k hospodářským činnostem musí být přiřazeny již i přípravné činnosti, a že tudíž každou osobu, jejímž úmyslem potvrzenými objektivními okolnostmi je zahájit samostatně hospodářskou činnost a za tímto účelem vynakládá první investiční výdaje, je třeba považovat za osobu povinnou k dani (bod 18). Soudní dvůr z toho dovodil, že společnost, která provádí přípravné úkony, jež jsou součástí záměru nabytí akcií jiné společnosti s úmyslem provádět hospodářskou činnost spočívající v podílení se na řízení této společnosti tím, že jí bude poskytovat služby v oblasti řízení podléhající DPH, musí být považována za osobu povinnou k dani ve smyslu směrnice 77/388.

Soudní dvůr dodal, že podle rozsudku ve věci *INZO*¹⁵ zůstane jednou vzniklý nárok na odpočet zachován i tehdy, pokud zamýšlená hospodářská činnost později nebyla vykonávána, a nevedla tudíž ke zdanitelným plněním. Podle rozsudků ve věcech *Midland Bank*¹⁶ a *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷ totéž platí i tehdy, nemohla-li osoba povinná k dani použít zboží nebo služby, které vedly k odpočtu v rámci zdanitelných plnění, z důvodu okolností nezáviselých na její vůli (bod 25).

K tomu, aby zaplacená DPH mohla být odečtena v plném rozsahu, je kromě toho třeba, aby učiněné výdaje měly v zásadě výlučnou příčinu v zamýšlené hospodářské činnosti, a sice v poskytování služeb v oblasti řízení podléhající DPH cílové společnosti. V případě, že by se tyto náklady vztahovaly zčásti rovněž k osvobozené činnosti nebo činnosti, která není hospodářská, mohla by být zaplacená DPH odečtena jen částečně (bod 30).

Soudní dvůr závěrem rozhodl, že směrnice 77/388 přiznává společnosti, která má v úmyslu nabýt veškeré akcie jiné společnosti s cílem provádět hospodářskou činnost spočívající v poskytování služeb v oblasti řízení podléhající DPH této společnosti, nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s výdaji týkajícími se poradenských služeb a učiněnými v rámci VNP, i když se ukázalo, že tato hospodářská činnost nebyla uskutečněna, pokud mají tyto výdaje výlučnou příčinu v zamýšlené hospodářské činnosti (výrok).

¹⁴ V této věci byl vydán rozsudek ze dne 16. července 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496).

¹⁵ Rozsudek ze dne 29. února 1996 (C-110/94, EU:C:1996:67).

¹⁶ Rozsudek ze dne 8. června 2000 (C-98/98, EU:C:2000:300).

¹⁷ Rozsudek ze dne 15. ledna 1998 (C-37/95, EU:C:1998:1).

Rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845)

V této věci nabízela finanční korporace financování určené výlučně pro pořízení motorových vozidel značek skupiny podniků, do které patřila i uvedená korporace. Nabízela především leasing předmětných vozidel. To znamená, že koupila vozidlo od distributora a poskytla jej k dispozici zákazníkovi, přičemž k převodu vlastnictví vozidla na zákazníka došlo až po provedení všech plateb splatných podle smlouvy. Pořizovací cena vozidla zaplacená finanční korporaci byla bez ziskové přírážky. Naproti tomu v rámci stanovení úrokové sazby týkající se části operace „poskytnutí finančních prostředků“ připočítávala dotyčná společnost k vlastním nákladům na financování přírážku za režijní náklady, ziskovou přírážku a rezervu na nekvalitní pohledávky. Proto byla část splátek odpovídajících úrokům zahrnuta do obratu, na rozdíl od části odpovídající splátce kupní ceny vozidla.

Ačkoliv podle vnitrostátního práva v oblasti DPH použitelného na leasingové operace představovaly leasingové smlouvy jedinou obchodní transakci, zahrnovaly řadu oddělených plnění, včetně poskytnutí vozidla (zdanitelné plnění) na jedné straně a poskytnutí úvěru (plnění osvobozené od daně) na straně druhé. Co se týče DPH odvedené na vstupu finanční korporací ze všech jejích činností, část z ní se týkala výlučně buď zdanitelných plnění, nebo plnění osvobozených od daně a druhá část se týkala plnění spadajících pod oba druhy plnění. Posledně uvedená DPH byla označována jako „zbytková“ a zahrnovala režijní náklady související s každodenní administrativou.

S ohledem na status dotyčné společnosti jakožto hospodářského subjektu částečně osvobozeného od daně se účastníci řízení neshodovali v otázce, v jakém rozsahu mohla společnost odpočíst zmíněnou zbytkovou DPH. Dotyčná společnost totiž navrhla, aby byla zbytková DPH rozdělena mezi její odvětví činnosti, zejména v závislosti na obratech každého z odvětví, s tím, že by byla vyloučena hodnota přeprodávaných vozidel. Pro účely vyčíslení odpočitatelné zbytkové DPH pro každé odvětví pak navrhla zvláštní metodu vycházející z poměru mezi počtem zdanitelných plnění a celkovým počtem plnění v uvedeném odvětví, přičemž tento počet by neodpovídal počtu smluv, ale počtu plateb provedených podle těchto smluv. Daňová správa byla naproti tomu pro rozdělení mezi zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně podle hodnoty těchto plnění, avšak původní hodnota vozidla při dodání by nebyla zohledněna, čímž by se podstatně snížila odpočitatelná část zbytkové DPH, jelikož tuto hodnotu bylo možno spojit převážně s poskytnutím finančních prostředků (plnění osvobozené od daně).

Soudní dvůr, kterému byla přeložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, jež vyvstala na základě tohoto sporu, zkoumal, zda musí být článek 168 a čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že i v případě, že režijní náklady připadající na služby v oblasti leasingu movitých věcí nejsou promítnuty do částky splatné zákazníkem za poskytnutí dotyčného zboží k dispozici, tj. zdanitelné části operace, ale do částky úroků splatných z části operace „poskytnutí finančních prostředků“, tj. části operace osvobozené od daně, musí být tyto režijní náklady nicméně považovány pro účely DPH za nákladový prvek tvořící cenu tohoto dodání, a dále zda členské státy mohou použít metodu rozdělení, která nezohledňuje původní hodnotu dotyčného zboží při jeho dodání (bod 27).

Poté, co Soudní dvůr poukázal na požadavek přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, uvedl, že nárok na odpočet daně je přiznán i v případě neexistence takové přímé

a bezprostřední souvislosti, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů posledně uvedené osoby a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává (bod 42). Soudní dvůr v tomto ohledu konstatoval, že osoba povinná k dani se rozhodla nezahrnout tyto náklady do ceny zdanitelných plnění, ale výlučně do ceny plnění osvobozených od daně. V rozsahu, v němž byly tyto režijní náklady skutečně vynaloženy, přinejmenším v určité míře, za účelem poskytnutí vozidel k dispozici, která jsou zdanitelnými plněními, jsou podle Soudního dvora uvedené výdaje jako takové součástí prvků tvořících cenu těchto plnění (bod 44).

Soudní dvůr připomněl, že rozsah nároku na odpočet DPH se liší podle toho, k jakému použití jsou předmětné zboží a služby určeny (bod 46), a uvedl, že režijní náklady, které se týkají zboží a služeb používaných k uskutečnění jednak plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a plnění, u nichž daň odpočitatelná není, vyžadují, aby byl odpočitatelný podíl určen v souladu s relevantními ustanoveními směrnice 2006/112. Vzhledem k tomu, že z všeobecného pravidla, podle kterého se uvedený podíl počítá na základě obratu, mohou existovat výjimky, na jejichž základě lze použít namísto metody založené na obratu jinou metodu nebo klíč rozdělení (bod 51), Soudní dvůr zdůraznil, že tato možnost vyžaduje, aby bylo určení podílu ještě přesnější, i když nemusí být nutně nejpřesnější (bod 53). Soudní dvůr v tomto rámci uvedl, že s ohledem na základní povahu nároku na odpočet platí, že pokud způsob výpočtu odpočtu daně nezohledňuje skutečné a nezanedbatelné použití části režijních nákladů na plnění, u nichž je daň odpočitatelná, nelze takový způsob považovat za objektivně odrážející skutečný podíl výdajů na pořízení zboží a služeb používaných pro smíšené účely, který může připadat na tato plnění. Takový způsob nemůže tudíž zaručit rozdělení přesnější, než je rozdělení, které by vyplývalo z použití klíče založeného na obratu (bod 57).

Soudní dvůr z toho dovodil, že i v případě, že jsou režijní náklady související s takovými leasingovými operacemi týkajícími se movitých věcí promítnuty nikoliv do částky splatné zákazníkem za poskytnutí dotyčné věci k dispozici, tj. zdanitelné části operace, ale do částky úroků splatných z části operace „poskytnutí finančních prostředků“, tj. části operace osvobozené od daně, musí být tyto režijní náklady přesto považovány pro účely DPH za prvek tvořící cenu tohoto poskytnutí k dispozici, a že zadruhé členské státy nemohou použít metodu rozdělení, která nezohledňuje původní hodnotu dotyčné věci při jejím dodání, protože tato metoda nemůže zaručit rozdělení přesnější než rozdělení, které by vyplynulo z použití klíče založeného na obratu (výrok).

1. Přímá a bezprostřední souvislost

Rozsudek ze dne 30. května 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346)

Společnost X vlastnila 30% podíl ve společnosti A a vykonávala za odměnu řídicí činnosti společnosti A. V roce 1996 společnost X a ostatní akcionáři prodali své podíly společnosti D a byla ukončena řídicí činnost posledně uvedené společnosti pro společnost A. V souvislosti s tímto prodejem podílů bylo společnosti X poskytnuto několik služeb, které byly uvedeny spolu s DPH na fakturách. Společnost X provedla ve svých daňových přiznáních odpočet DPH, jelikož se domnívala, že převod jejích podílů představuje převod souhrnu zboží a služeb a že náklady, které jí vznikly v rámci této operace, musí být považovány za součást režijních výdajů spojených se všemi jejími hospodářskými činnostmi, a že jsou tedy zcela odpočitatelné.

Podstatou otázky, kterou předkládající soud položil Soudnímu dvoru, bylo, zda převod 30 % akcií určité společnosti, pro kterou převodce poskytuje služby podléhající DPH, představuje převod souhrnu (části) majetku nebo služeb ve smyslu směrnice 77/388. Pro případ, že tomu tak není, se uvedený soud tázal, zda má nějaký význam skutečnost, že ostatní akcionáři převedou prakticky ve stejnou dobu na stejnou osobu zbývající akcie této společnosti a že je tento převod v úzké spojitosti s řídicími činnostmi vykonávanými pro stejnou společnost.

Soudní dvůr předně vysvětlil, že pouhá nabytí, vlastnictví a prodej obchodního podílu nepředstavují samy o sobě hospodářskou činnost ve smyslu směrnice 77/388, jelikož pouhé převzetí finančního podílu v jiných podnicích není využíváním majetku za účelem pravidelného vytváření příjmů (bod 36). Převod akcií určité společnosti může být proto nezávisle na velikosti podílu považován za převod souhrnu majetku nebo jeho části pouze v případě, že podíl je součástí nezávislé jednotky, která umožňuje výkon samostatné hospodářské činnosti a nabyvatel tuto činnost vykonává. Pouhý převod akcií, který není doprovázen převodem aktiv, však nabyvateli neumožňuje vykonávat samostatnou hospodářskou činnost jakožto právnímu nástupci převodce (bod 38). Akcionáři v tomto ohledu nejsou vlastníky aktiv podniku, jehož podíly drží, nýbrž jsou vlastníky podílu a mají z tohoto titulu nárok na dividendu a na sdělování informací a jsou zapojeni do přijímání významných rozhodnutí pro řízení podniku. Soudní dvůr tedy rozhodl, že 30% podíl v určité společnosti představuje pouze omezený výkon práv vůči této společnosti (bod 39) a že převod 30 % akcií určité společnosti nemůže představovat převod souhrnu majetku nebo jeho části ve smyslu směrnice 77/388 (bod 40). Soudní dvůr rovněž konstatoval, že každá operace musí být posouzena individuálně a nezávisle (bod 47).

Soudní dvůr dále připomněl, že nárok na odpočet je dán v případě, kdy plnění uskutečněná na vstupu mají přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Pokud tomu tak není, je třeba zkoumat, zda jsou výdaje vynaložené na pořízení zboží nebo služeb na vstupu součástí režijních výdajů spojených s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani. V prvním i druhém případě existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejich hospodářských činností (bod 55).

Soudní dvůr z toho dovodil, že převod 30 % akcií určité společnosti, pro kterou převodce poskytuje služby podléhající DPH, nepředstavuje převod souhrnu (části) majetku nebo služeb ve smyslu těchto ustanovení, a to bez ohledu na skutečnost, že ostatní akcionáři převedou prakticky ve stejnou dobu a na stejnou osobu zbývající akcie této společnosti a že tento převod je v úzké spojitosti s řídicími činnostmi vykonávanými pro stejnou společnost (výrok).

Rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888)

Společnost C&D Foods byla mateřskou společností společnosti Arovit Holding A/S, která vlastnila společnost Arovit Petfood. Do 1. března 2007 bylo hlavní činností společnosti C&D Foods být mateřskou společností společnosti Arovit Holding. V tento den uzavřela se svou vnukovskou společností Arovit Petfood smlouvu o řízení týkající se poskytování služeb v oblasti řízení a informačních technologií. Skupinu Arovit převzala v srpnu 2008 úvěrová instituce za cenu jednoho eura z důvodu neschopnosti předchozího vlastníka této skupiny splácet úvěr, který mu byl poskytnut. Uvedená instituce uzavřela v době od prosince 2008 do března 2009 na účet

společnosti C&D Foods smlouvy o poradenství za účelem přípravy převodu všech podílů vlastněných ve společnosti Arovit Petfood, aby již nebyla věřitelem této skupiny. Vzhledem k tomu, že C&D Foods nesla výdaje spojené s tímto plánovaným převodem, odečetla tato společnost za tyto výdaje DPH. Jelikož nebyl nalezen žádný potenciální nabyvatel, příprava převodu byla v roce 2009 ukončena.

Předkládající soud se Soudního dvora dotázal na to, zda má holdingová společnost nárok na odpočet DPH, kterou byly zatíženy výdaje související s plánovaným, ale neuskutečněným převodem podílů vnukovské společnosti, které tato holdingová společnost poskytuje služby v oblasti řízení a informačních technologií.

Soudní dvůr zaprvé uvedl, že společnost, jejímž jediným předmětem činnosti je získání účasti na jiných společnostech, aniž se přímo či nepřímo podílí na řízení těchto společností, nemá nárok na odpočet ani není osobou povinnou k DPH, jelikož pouhé nabytí a pouhá držba podílů sama o sobě nepředstavuje ekonomickou činnost ve smyslu směrnice 2006/112 (bod 30). Jinak je tomu však v případě, kdy je kapitálová účast v jiné společnosti spojena s přímým či nepřímým zasahováním do řízení společnosti, v níž proběhlo převzetí kapitálové účasti, aniž byla dotčena práva, která náleží majiteli kapitálové účasti jakožto akcionáři nebo společníkovi, v rozsahu, v němž takové zasahování obnáší uskutečňování takových operací podléhajících DPH, jako je poskytování služeb v oblasti správy, účetnictví a výpočetní techniky (bod 32).

Soudní dvůr zadruhé rozhodl, že aby operace převodu podílů mohla spadat do rozsahu působnosti DPH, je nutno, aby tato operace v zásadě měla přímý výlučný důvod ve zdanitelné ekonomické činnosti dotčené mateřské společnosti nebo aby představovala přímé, trvalé a nezbytné pokračování této činnosti. Tak je tomu tehdy, je-li uvedená operace prováděna s cílem použít výnos z tohoto převodu přímo pro zdanitelnou ekonomickou činnost dotčené mateřské společnosti nebo pro ekonomickou činnost, která je vykonávána skupinou, jíž je tato společnost mateřskou společností (bod 38). Soudní dvůr tedy dospěl k závěru, že taková operace plánovaného, ale neuskutečněného převodu podílů, jako je ta, o kterou se jednalo v daném případě, která nemá přímý výlučný důvod ve zdanitelné ekonomické činnosti dotčené společnosti nebo nepředstavuje přímé, trvalé a nezbytné pokračování této ekonomické činnosti, nespadá do rozsahu působnosti DPH (bod 42 a výrok).

Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)

V projednávaném případě se právnická osoba zřízená za účelem dosahování zisku zavázala, že vybuduje zážitkovou stezku související s agroturistikou a rekreační turistikou a bezplatně tuto stezku zpřístupní veřejnosti na dobu pěti let. Odečetla DPH týkající se pořízení nebo vytvoření určitého investičního majetku v rámci prací souvisejících s vybudováním dotčené rekreační stezky. Správce daně, ke kterému podala dotyčná právnická osoba žádost o vrácení dotčených částek DPH, se však domníval, že takové vrácení je neodůvodněné, neboť nebylo prokázáno, že pořízené zboží a služby jsou určeny k využití pro účely činnosti podléhajících DPH. Na tomto základě správce daně odpočet těchto částek zamítl.

Předkládající soud se v této souvislosti dotázal na existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi výdaji souvisejícími s uskutečněnými pracemi a ekonomickými činnostmi, které zamýšlela

provádět dotyčná osoba, neboť rekreační stezka byla přímo určena pro bezplatné využití veřejností.

Soudní dvůr nejprve připomněl, že použije-li osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku pořízení zboží toto zboží pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v souvislosti s uvedeným zbožím (bod 18). Zboží a služby mohou být v tomto ohledu pořízeny jednotlivcem jednajícím jako osobou povinnou k dani pro účely ekonomické činnosti, i když nejsou okamžitě užity pro tuto ekonomickou činnost (bod 19). Osoba, která činí investiční výdaje s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost, musí být považována za osobu povinnou k dani. Jednající jako taková má tedy osoba povinná k dani nárok na okamžitý odpočet DPH splatné nebo zaplacené z investičních výdajů vynaložených pro účely plnění, která zamýšlí uskutečnit a která poskytují nárok na odpočet (bod 20). Otázka, zda osoba povinná k dani jednala jako taková pro účely ekonomické činnosti, je otázkou skutkovou, kterou musí posoudit předkládající soud (bod 21). Soudní dvůr nicméně konstatoval, že z popisu provedeného předkládajícím soudem vyplývá, že zážitkovou stezku lze pokládat za prostředek k přilákání návštěvníků s cílem dodávat jim zboží a poskytovat jim služby (bod 22). Tento soud uvedl, že dotyčná právnická osoba pořídila či vytvořila dotčený investiční majetek s úmyslem vykonávat ekonomickou činnost, a jednala tudíž jako osoba povinná k dani (bod 23).

Pokud jde o existenci přímé a bezprostřední souvislosti, Soudní dvůr připomněl, že nárok na odpočet DPH je dán i v případě neexistence takové souvislosti, pokud jsou vynaložené náklady součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí prvků spoluurčujících cenu zboží nebo služeb, které dodává (body 27 a 28). Je tedy nutno zohlednit všechny okolnosti, za kterých proběhla dotčená plnění, a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani (bod 29).

Soudní dvůr uvedl, že bezprostřední využívání investičního majetku bezúplatným způsobem přímou a bezprostřední souvislost nezpochybňuje, jelikož se na poskytnutí zážitkové stezky dotčené ve věci v původním řízení nevztahuje osvobození od daně uvedené ve směrnici 2006/112, a výdaje vynaložené dotyčnou právnickou osobou v souvislosti s vybudováním této stezky lze spojit s její plánovanou ekonomickou činností (body 33 až 35).

Rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

V rámci sporu v původním řízení nabyla bulharská společnost několik pozemků v rekreačním středisku, aby na nich postavila budovy určené pro sezónní bydlení. Uzavřela smlouvu s obcí, která měla stavební povolení na rekonstrukci čerpací stanice odpadních vod, na kterou se mělo napojit uvedené rekreační středisko nacházející se na jejím území. Společnost, která pozemky nabyla, si objednala stavební práce od třetí společnosti. Podle názoru první společnosti existovala mezi výdaji na rekonstrukci čerpací stanice a službami, které byla povinna dodat po skončení výstavby budov, jež byla povolena na jejích pozemcích, souvislost.

Podstatou otázky předkládajícího soudu bylo, zda má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato třetí osoba získá výsledek těchto služeb

bezúplatně a tyto služby využívají jak tato osoba povinná k dani, tak třetí osoba v rámci jejich ekonomické činnosti.

Soudní dvůr zaprvé připomněl, že existenci přímé a bezprostřední souvislosti je nutno posuzovat vzhledem k objektivnímu obsahu dotčeného plnění (bod 31). Pokud mají pořízené zboží nebo služby souvislost s plněními osvobozenými od daně nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu (bod 30).

V daném případě tedy bylo třeba určit, zda existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi službou rekonstrukce čerpací stanice odpadních vod a zdaněným plněním uskutečněným na výstupu dotyčnou společností nebo její ekonomickou činností (bod 32). Z okolností projednávaného případu vyplynulo, že bez rekonstrukce této čerpací stanice by na ni nebylo možné napojit budovy, které společnost plánovala postavit. Bez takové rekonstrukce by dotyčná společnost nemohla vykonávat ekonomickou činnost (bod 33). Skutečnost, že obec má z této služby rovněž prospěch, nemůže odůvodnit odepření nároku na odpočet, jestliže je prokázána existence přímé a bezprostřední souvislosti (bod 35).

Soudní dvůr dále vysvětlil, že předkládajícímu soudu přísluší přezkoumat, zda byla služba rekonstrukce omezena na to, co bylo nezbytné k zajištění napojení budov postavených dotyčnou společností na čerpací stanici odpadních vod dotčenou v původním řízení, nebo zda šla nad rámec toho, co bylo pro tento účel nezbytné (bod 37). Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato třetí osoba získá výsledek těchto služeb bezúplatně a tyto služby využívají jak tato osoba povinná k dani, tak třetí osoba v rámci jejich ekonomické činnosti, pokud uvedené služby nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k tomu, aby daná osoba povinná k dani mohla uskutečnit zdaněná plnění na výstupu a pokud jsou jejich náklady zahrnuty do ceny těchto plnění (bod 39). V případě, kdy by stavební nebo rekonstrukční práce šly nad rámec potřeb, které by vykazovaly pouze stavby postavené osobou povinnou k dani, nárok na odpočet by mohl být přiznán jen v souvislosti s DPH zaplacenou na vstupu, která zatížila část nákladů na stavbu či rekonstrukci, které byly objektivně nezbytné k tomu, aby mohla osoba povinná k dani uskutečňovat zdaněná plnění (bod 40 a výrok).

2. Vliv daňového úniku na nárok na odpočet

Rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774)

V posuzované věci bulharské daňové orgány po provedení daňové kontroly konstatovaly, že neexistují důkazy o uskutečnění dodání pšenice a slunečnice uvnitř Společenství, o nichž bulharská společnost prohlásila, že byly uskutečněny ve prospěch společnosti založené podle rumunského práva. Daňové orgány provedly kontroly u dvou dodavatelů žalobkyně v původním řízení, jakož i u tří dodavatelů těchto posledně uvedených dodavatelů. Vzhledem k tomu, že na základě těchto kontrol nebylo možné prokázat, že tři posledně uvedení dodavatelé skutečně dodali zboží prvním dvěma dodavatelům, bulharské daňové orgány z toho vyvodily, že dodavatelé žalobkyně v původním řízení nedisponovali takovým množstvím zboží, jež bylo nezbytné pro uskutečnění dodání určených žalobkyni v původním řízení, a dospěly k závěru

o neexistenci skutečných dodání mezi uvedenými společnostmi a žalobkyní v původním řízení. V této souvislosti byla položena předběžná otázka týkající se vymezení pojmu „daňový únik“ a jeho mezí.

Soudní dvůr nejprve připomněl, že podle jeho ustálené judikatury týkající se této oblasti – tedy zejména rozsudků ve věcech Halifax a další¹⁸, Kittel a Recolta Recycling¹⁹, jakož i Mahagében a Dávid²⁰ – platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu (bod 39).

Soudní dvůr naproti tomu rozhodl, že s režimem nároku na odpočet upraveným v uvedené směrnici není slučitelné sankcionovat nepřiznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje, bylo provázeno únikem ve vztahu k DPH (bod 41).

Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na příslušných daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu (bod 43).

Rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Po provedení daňové kontroly u bulharské společnosti – žalobkyně v původním řízení v této věci – měl bulharský správce daně pochybnosti o oprávněnosti odpočtu DPH v případě daně uvedené na fakturách vystavených sedmi dodavateli této společnosti. V případě některých dodavatelů nebo subdodavatelů se totiž na základě informací, které byly od nich během této kontroly vyžádány, nepodařilo prokázat, že disponovali prostředky nezbytnými k zajištění fakturovaných plnění. Vzhledem k tomu, že správce daně došel k závěru, že nebylo prokázáno, že plnění některých subdodavatelů byla skutečně poskytnuta, nebo že tato plnění nebyla poskytnuta dodavateli uvedenými na fakturách, vydal opravný daňový výměr zpochybňující odpočet DPH uvedené na fakturách těchto podniků.

S odkazem na rozsudek ve věci Bonik²¹ Soudní dvůr zaprvé rozhodl, že pouhá skutečnost, že služba poskytnutá žalobkyní v původním řízení nebyla ve skutečnosti provedena dodavatelem uvedeným na fakturách nebo jeho subdodavatelem zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly

¹⁸ Rozsudek ze dne 21. února 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹⁹ Rozsudek ze dne 6. července 2006 (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446).

²⁰ Rozsudek ze dne 21. června 2012 (C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373). Pokud jde o tento rozsudek, viz rovněž část II tohoto listu, nadepsanou „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, a část V tohoto listu, nadepsanou „Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně“.

²¹ Rozsudek ze dne 6. prosince 2012 (C-285/11, EU:C:2012:774).

nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, nepostačuje sama o sobě k tomu, aby vyloučila nárok na odpočet (bod 31). Takové vyloučení by bylo vázáno na dvě podmínky, a sice že tyto skutečnosti představují podvodné jednání a že s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí tohoto daňového úniku, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu (bod 32).

Soudní dvůr zadruhé rozhodoval o procesním aspektu týkajícím se povinnosti vnitrostátního soudu konstatovat i bez návrhu daňový únik. Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že i kdyby pravidlo vnitrostátního práva kvalifikovalo daňový únik jako trestný čin a tato kvalifikace by příslušela pouze trestnímu soudu, nezdá se, že by takové pravidlo bránilo tomu, aby se soud, jenž má posoudit legalitu opravného daňového výměru, kterým je zpochybňován odpočet DPH provedený osobou povinnou k dani, mohl opřít o objektivní informace předložené správcem daně se záměrem v projednávaném případě prokázat existenci daňového úniku, třebaže podle jiného ustanovení vnitrostátního práva nemůže být „neodůvodněně vyfakturovaná“ DPH odpočtena (bod 38). Unijní právo totiž vyžaduje, aby vnitrostátní orgány a soudy odmítly přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Kromě toho dokonce i v případě, že se účastníci řízení nedovolávají unijního práva, je vnitrostátní soud povinen uplatnit i bez návrhu právní důvody vycházející ze závazného pravidla unijního práva, pokud má podle vnitrostátního práva povinnost nebo možnost tak učinit ve vztahu k závaznému pravidlu vnitrostátního práva (bod 34).

Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719)

Žalobkyně v původním řízení – polský podnik – v této věci uskutečnila několika nákupů motorové nafty, kterou použila v rámci své hospodářské činnosti. Uvedená společnost následně odpočetla DPH zaplacenou z titulu těchto nákupů pohonných hmot. V návaznosti na daňovou kontrolu jí daňová správa odepřela nárok na odpočet této DPH z důvodu, že faktury týkající se uvedených nákupů pohonných hmot byly vydány neexistujícím subjektem. Zjištění týkající se neexistence subjektu bylo založeno na souboru poznatků, zejména na skutečnosti, že tato společnost nebyla registrována pro účely DPH, nepodávala daňová přiznání a neplatila daně.

Pokud jde nejprve o případnou existenci podvodu, Soudní dvůr připomněl judikaturu ve věci Bonik²² a Maks Pen²³ a následně upřesnil, že pokud jsou splněny věcné a formální podmínky stanovené směrnicí 77/388 pro vznik nároku na odpočet, není slučitelné s režimem nároku na odpočet stanoveným touto směrnicí, aby byla prostřednictvím odepření tohoto nároku sankcionována osoba povinná k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem, nebo že jiné plnění, které bylo součástí dodavatelského řetězce, a to před či po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, bylo stiženo podvodem týkajícím se DPH (bod 49).

²² Rozsudek ze dne 6. prosince 2012 (C-285/11, EU:C:2012:774).

²³ Rozsudek ze dne 13. února 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69).

Daňové správě, která konstatovala podvody nebo nesrovnalosti, jichž se dopustil vystavitel faktury, podle Soudního dvora přísluší, aby s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž by po příjemci faktury požadovala ověření, která mu nepřísluší, prokázala, že tento příjemce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu ohledně DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu (bod 50).

III. Poměrný odpočet daně

Rozsudek ze dne 16. února 2012, Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

Skutkové okolnosti této věci již byly popsány výše v kapitole II „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“. Na tomto místě je tedy třeba pouze připomenout, že se daná věc týká smíšených osob povinných k dani a jejich nároku na odpočet DPH na vstupu podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části na základě výpočtu odpočitatelné částky pro oblasti činnosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskutečňují jen zdanitelná plnění, tak, že nezdanitelné "dotace" jsou zahrnuty do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpočitatelného podílu.

Soudní dvůr s odkazem na rozsudek ze dne 6. října 2005 ve věci Komise v. Francie (C-243/03)²⁴ připomněl, že pokud jde o smíšené osoby povinné k dani, platí, že i když se nárok na odpočet počítá podle stanoveného podílu odpovídajícího zlomku, kdy v čitateli je celková výše ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je DPH odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 směrnice 77/388, bez DPH, a ve jmenovateli je celková výše ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není DPH odpočitatelná, bez DPH, členské státy mají možnost zvolit si některou z dalších metod určení nároku na odpočet vyjmenovaných v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci uvedené směrnice, a to zejména stanovení odlišného podílu pro každou oblast činnosti nebo odpočet daně podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti (bod 38). Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že dotace přímo vázané na cenu zboží nebo služby tvoří základ daně stejně jako cena. Co se týče jiných dotací než těch, které jsou přímo vázané na cenu, členské státy mají možnost zahrnout je do jmenovatele při výpočtu příslušného podílu, pokud osoba povinná k dani uskutečňuje jak plnění, u nichž má nárok na odpočet, tak plnění osvobozená od daně (bod 39).

Soudní dvůr z toho dovodil, že vzhledem k tomu, že osoba povinná k dani v původním řízení byla oprávněna odpočítávat daň jinou metodou, než je metoda podílu stanoveného podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti (bod 40), nárok na odpočet daně podle metody skutečného určení se týkal všech daní, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu, jelikož její činnosti vykonávané v restaurační a zábavní oblasti byly předmětem DPH (bod 41). Podle Soudního dvora tudíž směrnice 77/388 brání tomu, aby členský stát – pokud opravňuje smíšené osoby povinné k dani provádět odpočet daně upravený v uvedených ustanoveních podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části – vypočítával odpočitatelnou částku pro oblasti činnosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskutečňují jen

²⁴ Rozsudek ze dne 6. října 2005 (C-243/03, EU:C:2005:589).

zdanitelná plnění, tak, že zahrne nezdanitelné „dotace“ do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpočitatelného podílu (bod 43).

Rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)

Osoba povinná k dani – společnost založená podle německého práva – v této věci nechala postavit budovu, ve které byly jak byty, tak obchodní prostory. Dotyčná osoba povinná k dani tuto budovu po jejím dokončení pronajala a tento pronájem byl částečně osvobozen od DPH a částečně této dani podléhal. V přiznání k DPH osoba povinná k dani provedla částečný odpočet daně zaplacené na vstupu vztahující se k této budově, přičemž výši odpočitatelné DPH vypočítala na základě podílu určeného podle poměru mezi obratem z pronájmu obchodních prostor a obratem z ostatních pronájmů.

Po provedení daňové kontroly měl správce daně za to, že výše DPH odpočitatelné na vstupu musí být určena na základě poměru mezi plochou obchodních prostor a plochou prostor k bydlení, což vedlo ke snížení částky odpočitatelné DPH v neprospěch osoby povinné k dani.

Vnitrostátní soud se v rámci tohoto sporu obrátil na Soudní dvůr s otázkou, zda ustanovení směrnice 77/388, které upravuje výpočet odpočitatelného podílu DPH, umožňuje členským státům, aby při uvedeném výpočtu DPH zaplacené na vstupu při výstavbě budovy ke smíšenému využití upřednostnily namísto klíče rozdělení, jenž je založen na obratu, jiný klíč rozdělení.

Soudní dvůr nejprve připomněl, že podle obecného pravidla stanoveného ve směrnici 77/388 výpočet podílu znamená, že odpočitatelný je jen podíl DPH připadající na hodnotu prvně uvedených zdanitelných plnění (bod 13). Výjimka z tohoto pravidla nicméně členským státům umožňuje, aby si zvolily některou z dalších metod určení nároku na odpočet, a to stanovení odlišného podílu pro každou oblast činnosti nebo odpočet daně podle použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti, nebo dokonce aby si zvolily vynětí z nároku na odpočet za určitých podmínek (bod 15). Členské státy musí v tomto ohledu při výkonu pravomocí, které jsou jim svěřeny, respektovat užitečný účinek obecného pravidla směrnice 77/388 a zásady, na kterých je založen společný systém DPH, zejména zásady daňové neutrality a proporcionality (bod 16). Vnitrostátní právní předpisy, které by se od tohoto pravidla obecně odchylovaly, by zpochybnilly cíl směrnice 77/388, podle kterého by výše odpočtu daně měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem (bod 17). V tomto rámci je na členských státech, aby v mezích dodržení unijního práva a zásad, na kterých je založen společný systém DPH, stanovily metody a pravidla pro výpočet odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu. Při výkonu této pravomoci jsou členské státy povinny zohlednit účel a strukturu této směrnice (bod 22).

Členské státy musí podle Soudního dvora rovněž dbát na to, aby byl výpočet odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu co možná nejpřesnější (bod 23). Směrnice 77/388 tedy nebrání tomu, aby členské státy použily pro určité plnění namísto metody založené na obratu jinou metodu nebo klíč rozdělení, jako je zejména metoda založená na ploše, jež je dotčena v původním řízení, a to pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí přesnější určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití metody založené na obratu (bod 24).

Rozsudek ze dne 12. září 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541)

Tato věc se týká bankovní instituce s ústředím ve Francii a s pobočkami v členských státech Unie a ve třetích státech. Správce daně při kontrole odmítl uvedené instituci coby osobě povinné k dani zohlednit výši úroků z půjček poskytnutých ze strany ústředí bankovní instituce jejím pobočkám usazeným mimo francouzské území, a to v čitateli i jmenovateli odpočitatelného podílu.

Soudní dvůr, kterému vnitrostátní soud předložil čtyři otázky týkající se stanovení odpočitatelného podílu DPH, nejprve zkoumal, zda musí být směrnice 77/388 vykládána v tom smyslu, že společnost, jejíž ústředí se nachází na území některého členského státu, může pro účely tohoto stanovení zohlednit obrat dosažený jejími pobočkami usazenými v jiných členských státech.

Soudní dvůr konstatoval, že vzhledem k tomu, že výpočet odpočitatelného podílu je součástí pravidel pro odpočty daně podle směrnice 77/388, spadá způsob tohoto výpočtu, spolu se zmíněnými pravidly pro odpočty daně, do působnosti té vnitrostátní právní úpravy v oblasti DPH, která je pro danou činnost nebo dané plnění z daňového hlediska příslušná (bod 30). Stanovení metody určení nároku na odpočet totiž přísluší daňovým orgánům jednotlivých členských států, které uvedená směrnice opravňuje, aby stanovily odlišný podíl pro každou oblast činnosti nebo odpočet daně podle použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti, nebo dokonce aby si zvolily vynětí z nároku na odpočet za určitých podmínek (bod 31). Způsob navrácení DPH – buď formou odpočtu daně, nebo formou jejího vrácení – v tomto ohledu závisí jen na „místě usazení“ osoby povinné k dani (bod 32). Tento pojem označuje nejen ústředí osoby povinné k dani, ale i stálé provozovny (bod 33). Z toho, že stálá provozovna, která se nachází v jednom členském státě, tvoří s hlavní provozovnou, která se nachází v jiném členském státě, jednu a tutéž osobu povinnou k DPH, vyplývá, že tato jediná osoba povinná k dani podléhá vedle pravidel použitelných ve státě, v němž má ústředí, i tolika vnitrostátním pravidlům pro odpočty daně, v kolika členských státech má své stálé provozovny (bod 34).

Vzhledem k tomu, že způsob výpočtu podílu je jádrem pravidel pro odpočty daně, nelze při výpočtu podílu použitelného na hlavní provozovnu osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě zohlednit obrat, kterého dosáhly všechny stálé provozovny, které má tato osoba povinná k dani v jiných členských státech, aniž zároveň dojde k vážnému zpochybnění racionálního rozdělení oblastí použití vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH i samotného smyslu existence podílu (bod 35). Zaprvé, takový způsob výpočtu podílu totiž nemůže zajistit zlepšení dodržování zásady neutrality DPH ve srovnání se systémem stanovení podílu zvláště pro každý členský stát, ve kterém se nachází stálá provozovna (bod 37). Zadruhé, hodnota použitelného odpočitatelného podílu by byla zkreslena (bod 38). Zatřetí, uvedený způsob stanovování odpočitatelného podílu by mohl ohrozit užitečný účinek směrnice 77/388 (bod 39).

Rozsudek ze dne 16. července 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496)

V této věci provedly dvě holdingové společnosti úplný odpočet DPH související v případě první společnosti s nabytím kapitálu od třetí osoby, jenž byl použit k financování jejich vkladů do

dceřiných společností a poskytování služeb, a v případě druhé společnosti s náklady na vydání akcií spojených s navýšením jejího kapitálu. V případě první společnosti správce daně povolil odpočet jen v omezené míře, jelikož podle jeho názoru pouhé vlastnictví obchodních podílů v dceřiných společnostech nezakládá nárok na odpočet daně. Pokud jde o druhou společnost, správce daně odpočet DPH na vstupu rovněž odmítl.

Předkládající soud, kterému byl předložen spor v projednávané věci, položil Soudnímu dvoru otázku týkající se situace, ve které je odpočet DPH zaplacené na vstupu možný pouze v rozsahu, v němž náklady vynaložené osobou povinnou k dani mohou být přičteny její hospodářské činnosti pouze částečně. Uvedený vnitrostátní soud se konkrétně tázal na způsob výpočtu, podle kterého musí být DPH na vstupu takto zaplacená holdingovou společností z plnění souvisejících s nabytím kapitálu určeného k nákupu obchodních podílů v dceřiných společnostech rozdělena mezi hospodářské a nehospodářské činnosti uvedené společnosti.

Soudní dvůr nejprve připomněl, že holdingová společnost, jejímž jediným předmětem činnosti je účast v jiných podnicích a která se přímo či nepřímo nevměšuje do řízení těchto podniků, nemá nárok na odpočet podle směrnice 77/388 (bod 18). Na výdaje holdingové společnosti spojené s nabytím účasti v jejích dceřiných společnostech, na jejichž řízení se tato holdingová společnost podílí, a která v tomto ohledu vykonává hospodářskou činnost, je nicméně třeba pohlížet tak, že připadají na hospodářskou činnost této holdingové společnosti a že DPH zaplacená z těchto výdajů zakládá nárok na odpočet v plné výši (bod 25).

Soudní dvůr dále uvedl, že co se týče režimu odpočitatelného podílu DPH, platí, že se vztahuje pouze na případy, kdy osoba povinná k dani využívá zboží a služby k hospodářským plněním zakládajícím nárok na odpočet a hospodářským plněním nezakládajícím nárok na odpočet (bod 26). Tento režim se týká DPH na vstupu, která zatěžuje výdaje spojené výlučně s hospodářskými plněními. Stanovení metod a kritérií pro rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti naproti tomu spadá do posuzovací pravomoci členských států (bod 27). Vzhledem k tomu, že dotyčné holdingové společnosti byly osobami povinnými k DPH z důvodu hospodářské činnosti tvořené službami, které poskytovaly za úplatu všem svým dceřiným společnostem, DPH zaplacená z výdajů na pořízení těchto služeb by tedy měla být považována za DPH z režijních výdajů a odpočtena v plné výši, ledaže by hospodářská plnění uskutečněná na výstupu byla osvobozena od DPH, přičemž v takovém případě by se nárok na odpočet daně mohl uplatnit pouze v souladu s pravidly stanovení podílu (bod 28).

Rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und D^r. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)

Osoba povinná k dani – občanskoprávní společnost vlastníků nemovitostí založená podle německého práva – provedla v této věci na svém pozemku práce spočívající v demolici starší budovy a ve výstavbě budovy určené pro účely bydlení a pro obchodní účely. Budova obsahovala celkem šest bytových jednotek a jednotek sloužících obchodním účelům a deset podzemních garážových stání. Některé z těchto jednotek a stání byly pronajímány.

Osoba povinná k dani vypočítala svůj nárok na odpočet DPH, kterou zaplatila z demoličních a stavebních prací, podle klíče založeného na poměru mezi obratem z pronájmu obchodních prostor či s nimi souvisejících parkovacích stání, který podléhá DPH, a obratem z ostatního

pronájmu, který je od DPH osvobozen. Některé části budovy, které měly být původně použity k uskutečňování zdanitelných plnění, však byly nakonec použity k pronájmu osvobozenému od DPH. Vzhledem k tomu, že německá daňová správa byla toho názoru, že odpočet DPH by měl být proveden podle klíče, který je přesnější než klíč založený na obratu, a to klíče založeného na ploše, posledně uvedený klíč uplatnila a snížila procento odpočtu přiznaného osobě povinné k dani.

Na základě tohoto sporu vnitrostátní soud položil Soudnímu dvoru otázku, zda v případě, kdy je budova užívána na výstupu k uskutečňování jak plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak i dalších plnění, u nichž daň odpočitatelná není, jsou členské státy povinny stanovit, že zboží a služby použité na vstupu k výstavbě či pořízení této budovy se nejprve přiřadí výlučně k prvnímu, nebo ke druhému z těchto typů plnění a poté se určí pouze nárok na odpočet z toho zboží a těch služeb, které takto nemohou být přiřazeny, podle klíče založeného na obratu nebo – zaručí-li tato metoda přesnější určení odpočitatelného podílu – podle klíče založeného na ploše. Vnitrostátní soud se kromě toho dotázal, zda bude odpověď Soudního dvora na tuto otázku platit také pro zboží a služby použité pro účely užívání, zachování či údržby budovy ke smíšenému využití.

Soudní dvůr konstatoval, že členské státy jsou v zásadě povinny stanovit, že pro určení výše svého nároku na odpočet musí osoby povinné k dani nejprve přiřadit zboží a služby, které byly pořízeny na vstupu, k jednotlivým plněním uskutečněným na výstupu, k nimž byly určeny, a uvedl, že následně musí příslušné orgány těchto států použít na toto zboží nebo tyto služby režim odpočtu odpovídající jejich použití s tím, že v případě zboží a služeb, které nesouvisí pouze s jedním typem plnění, je třeba použít režim podílu stanovený ve směrnici 77/388 (bod 26).

Soudní dvůr v tomto ohledu vysvětlil, že vnitrostátní právní úprava může osobám povinným k dani dovolit, aby přiřazení tohoto zboží a těchto služeb neprováděli, a to bez ohledu na jejich následné použití, pokud se toto zboží a tyto služby týkají pořízení nebo výstavby budovy ke smíšenému využití a toto přiřazení je v praxi obtížně proveditelné (bod 28). Je-li naproti tomu přiřazení v praxi snadno proveditelné, členskému státu nemůže být dovoleno stanovit, že osoby povinné k dani jsou zproštěny povinnosti přiřadit zboží a služby k jednotlivým plněním uskutečněným prostřednictvím této budovy na výstupu (bod 30).

Pokud jde o výpočet odpočtu, Soudní dvůr v souvislosti se zbožím a službami použitými jak k plněním, u nichž je daň odpočitatelná, tak k plněním, u nichž daň odpočitatelná není, připomněl, že tato částka se v zásadě vypočte na základě podílu stanoveného pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani (bod 31). Členské státy nicméně mohou stanovit jinou metodu výpočtu, a to pod podmínkou, že zaručí přesnější určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití prvně uvedené metody (bod 32).

Soudní dvůr rozhodl, že členské státy nejsou povinny stanovit, že zboží a služby použité na vstupu k výstavbě, pořízení, užívání, zachování či údržbě této budovy se nejprve přiřadí k těmto různým plněním, a to v případě, kdy je takové přiřazení obtížně proveditelné, a poté se určí pouze nárok na odpočet z toho zboží a těch služeb, které jsou použity zároveň na určitá plnění, u nichž je daň odpočitatelná, i na další plnění, u nichž daň odpočitatelná není, podle klíče založeného na obratu nebo – zaručí-li tato metoda přesnější určení odpočitatelného podílu – podle klíče založeného na ploše (bod 36).

IV. Omezení nároku na odpočet daně

Pojem „omezení“ ve smyslu této části musí být chápán širěji než omezení uvedená v článku 176 směrnice 2006/112. Jde totiž spíše o meze nároku na odpočet daně.

V tomto ohledu zde budou prezentovány tři rozsudky, a to rozsudky ve věcech Maks Pen²⁵, Gemeente Woerden²⁶ a Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16²⁷.

Rozsudek ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Soudní dvůr v tomto rozsudku uvedl, že možnost, která členským státům plyne z čl. 273 prvního pododstavce směrnice 2006/112, podle níž mohou tyto státy uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nelze využít, jak stanoví druhý pododstavec téhož článku, k ukládání dodatečných povinností nad povinnosti stanovené v uvedené směrnici (bod 42). Skutečnost, že poskytovatel služeb případně nedodržel určité požadavky účetní povahy, totiž podle Soudního dvora nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce poskytnutých služeb, pokud jde o DPH odvedenou za tyto služby, jestliže faktury týkající se poskytnutých služeb obsahují veškeré údaje požadované článkem 226 směrnice 2006/112 (bod 47). Soudní dvůr tudíž rozhodl, že směrnice 2006/112 brání vnitrostátnímu ustanovení, podle něhož se služba považuje za poskytnutou v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky pro uznání příjmů z tohoto plnění (bod 48 a výrok 3).

Rozsudek ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466)

V této věci nechala obec nacházející se v Nizozemsku a považovaná za osobu povinnou k dani ve smyslu směrnice 2006/112 postavit budovy a prodala je za cenu nižší, než byly náklady na její výstavbu, pořizovateli, který část dotčených budov přenechal do bezplatného užívání třetí osobě. Zbývající části byly pronajaty za úplaty různým nájemníkům. Předkládající soud se dotázal, zda má za takové situace osoba povinná k dani nárok na odpočet celé DPH, fakturované za výstavbu budov, nebo pouze na dílčí odpočet v poměru k částem uvedených budov, které kupující používá pro ekonomickou činnost – k pronájmu za úplatu.

Soudní dvůr v tomto ohledu poznamenal, že směrnice 2006/112 nepodmiňuje nárok na odpočet podmínkou spojenou s využitím dotčeného zboží nebo služeb osobou, která toto zboží nebo tyto služby získá od osoby povinné k dani, neboť by to znamenalo, že veškerá plnění mezi osobou povinnou k dani a pořizovatelem či příjemcem, který nevykonává ekonomickou činnost, jako jsou soukromé nepodnikající osoby, omezují nárok osoby povinné k dani na odpočet (bod 36).

²⁵ Rozsudek ze dne 13. února 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69). Viz rovněž kapitolu „2. Vliv daňového úniku na nárok na odpočet“ uvedenou v části II tohoto listu, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“.

²⁶ Rozsudek ze dne 22. června 2016 (C-267/15, EU:C:2016:466).

²⁷ Rozsudek ze dne 14. září 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683). Viz rovněž kapitolu „1. Přímá a bezprostřední souvislost“ uvedenou v části II tohoto listu, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“.

Podle Soudního dvora by mimoto podmínka, podle které by se nárok na odpočet na straně dodavatele zboží nebo služeb řídil použitím dotčeného zboží nebo služeb jejich pořizovatelem nebo příjemcem, vedla k tomu, že nárok na odpočet osoby povinné k dani by závisel na pozdějším jednání pořizovatele či příjemce, kteří jsou však vždy oprávněni změnit v krátkodobém či dlouhodobém horizontu způsob využití zboží (bod 37).

Soudní dvůr rozhodl, že výsledek ekonomické operace je pro nárok na odpočet irelevantní, pakliže samotné plnění podléhá DPH, a že tudíž dotyčná osoba povinná k dani má nárok na odpočet celé DPH, kterou zaplatila za stavbu budov, a nikoli pouze na dílčí odpočet této daně v poměru k částem uvedených budov, které její příjemce využívá pro ekonomickou činnost (body 40 a 42).

Rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

Tato věc se týká především podmínky existence přímé a bezprostřední souvislosti²⁸.

Pokud jde o omezení ve smyslu článku 176 směrnice 2006/112, Soudní dvůr v tomto rozsudku rozhodl, že i kdyby dotčené ustanovení bulharského práva stanovilo vyloučení nároku na odpočet existující ke dni přistoupení Bulharské republiky k Evropské unii, tento článek 176 umožňuje zachovat takové vyloučení jen v rozsahu, v němž nestanoví obecná vyloučení z režimu odpočtu daně zavedeného směrnicí 2006/112 a zejména článkem 168 této směrnice. Je třeba připomenout, že podle uvedeného ustanovení bulharského práva nárok na odpočet DPH nebyl dán, pokud zboží, které mělo být dodáno, nebo služby, které měly být poskytnuty, byly bezúplatnými plněními nebo se použily k jinému účelu, než byla ekonomická činnost osoby povinné k dani (bod 21).

V. Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně

Rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid (C-80/11, EU:C:2012:373)

Tato věc, která již byla zmíněna výše, má i aspekty týkající se pravidel pro uplatnění uvedeného nároku²⁹.

Soudní dvůr v tomto ohledu v uvedeném rozsudku zejména rozhodl, že obecně nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se

²⁸ Viz rovněž kapitolu „1. Přímá a bezprostřední souvislost“ uvedenou v části II tohoto listu, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“.

²⁹ Viz rovněž část II tohoto listu, nadepsanou „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“.

ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady (bod 61).

I když podle Soudního dvora není v rozporu s unijním právem požadovat, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu, možnost stanovená v čl. 273 prvním pododstavci směrnice 2006/112 nemůže být podle druhého pododstavce uvedeného článku využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad rámec povinností stanovených v kapitole 3, nazvané „Fakturace“, která je součástí hlavy XI, s názvem „Povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani“, uvedené směrnice a především v jejím článku 226 (bod 56).

Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila (bod 62), přičemž tyto orgány nemohou přenášet své vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.

Rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Tato věc se týká režimu přenesení daňové povinnosti³⁰. V této věci byla položena otázka, zda by mohl být žalující společnosti ve věci v původním řízení – příjemkyni služeb – podle unijního práva odepřen nárok na odpočet DPH, kterou bez právního důvodu zaplatila poskytovateli služeb na základě chybně vystavené faktury, a to i když oprava této chyby není možná z důvodu úpadku tohoto poskytovatele.

Soudní dvůr připomněl, že v rámci režimu přenesení daňové povinnosti nedochází mezi dodavatelem a příjemcem služeb k žádné platbě DPH, přičemž příjemce je povinen odvést z provedených plnění DPH na vstupu a zároveň si v zásadě může tutéž daň odpočíst, takže daňové správě není dlužna žádná částka (bod 29).

Co se dále týče pravidel uplatňování nároku na odpočet DPH uvedených v článku 178 směrnice 2006/112, Soudní dvůr rozhodl, že pokud se jedná o režim přenesení daňové povinnosti, na který se vztahuje čl. 199 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, jsou použitelná pouze pravidla uvedená v písm. f) článku 178 téže směrnice (bod 32).

Osoba povinná k dani, která je jakožto příjemce služeb povinna odvést příslušnou DPH, v tomto ohledu není povinna mít pro účely uplatnění svého nároku na odpočet daně fakturu vystavenou v souladu s formálními podmínkami směrnice 2006/112 a musí pouze splnit formality předepsané dotyčným členským státem, když činí volbu, kterou jí umožňuje uvedený čl. 178 písm. f) (bod 33). Rozsah formalit takto předepsaných dotyčným členským státem, které musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpočet DPH, nemůže přesáhnout míru toho, co je striktně nezbytné ke kontrole řádného uplatňování postupu přenesení daňové povinnosti a k zajištění výběru DPH (bod 34).

³⁰ Pokud jde o skutkový rámec této věci, viz část II tohoto listu, nadepsanou „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“.

Soudní dvůr v této souvislosti připomněl, že v rámci režimu přenesení daňové povinnosti zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly některým požadavkům formálním (bod 35).

Ve věci v původním řízení nicméně Soudní dvůr konstatoval, že kromě toho, že sporná faktura nesplňuje formální požadavky stanovené vnitrostátní právní úpravou, nebyla splněna hmotněprávní podmínka režimu přenesení daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že DPH, jež žalobkyně v původním řízení zaplatila poskytovateli služeb, nebyla dlužná a tato platba proběhla v rozporu s hmotněprávním požadavkem režimu přenesení daňové povinnosti, nemůže se prvně uvedená domáhat nároku na odpočet této daně (bod 40).

Rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

V této věci odmítl německý finanční úřad žalobkyni v původním řízení – velkoobchodu s textilem – odpočíst DPH, kterou zaplatila na vstupu, za roky, kdy byly vystaveny faktury této společnosti, z důvodu, že tyto faktury v původním znění nesplňovaly požadavky stanovené vnitrostátními daňovými předpisy. Podle uvedených předpisů platilo, že oprava faktury týkající se povinného údaje, a sice identifikačního čísla pro DPH, nemá zpětný účinek, takže nárok na odpočet této daně uplatněný na základě opravené faktury se netýká roku, ve kterém byla tato faktura původně vystavena, ale roku, ve kterém byla faktura opravena.

Vyúčtování provizí, které tento podnik vyplatil svým obchodním zástupcům, ani faktury vystavené reklamní agenturou, které se týkaly let 2009 až 2011, totiž neobsahovaly daňové číslo ani identifikační číslo pro účely DPH osob, kterým byly určeny, přičemž k opravě došlo v roce 2013 v průběhu kontroly na místě provedené finančním úřadem.

Navzdory těmto okolnostem vydal finanční úřad dodatečné daňové výměry za roky 2008 až 2011, ve kterých na základě zjištění učiněných v rámci kontroly na místě snížil částky, které si žalobkyně mohla odečíst z titulu DPH, a to z důvodu, že podmínky tohoto odpočtu nebyly pro tyto roky splněny, ale byly splněny teprve v okamžiku provedení oprav faktur, tedy v průběhu roku 2013.

Soudní dvůr tudíž v této věci musel rozhodnout o otázce časového účinku opravy chybných faktur na uplatnění nároku na odpočet DPH.

Soudní dvůr v tomto ohledu zaprvé připomněl, že z čl. 179 prvního pododstavce směrnice 2006/112 vyplývá, že nárok na odpočet DPH musí být v zásadě uplatněn za období, v němž tento nárok na odpočet vznikl a osoba povinná k dani má fakturu (bod 35). Soudní dvůr zadruhé rovněž připomněl, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen a že se tento nárok uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu. Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Podle Soudního dvora nicméně vnitrostátní právní úprava, která uplatňuje úroky z prodlení na částky DPH, které považuje za splatné před opravou původně vystavené faktury, zatěžuje jeho hospodářské činnosti daňovým břemenem vyplývajícím z DPH, i když společný systém DPH zaručuje pro tyto činnosti neutralitu této daně (bod 37).

Soudní dvůr dále poznamenal, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním. Držení faktury s údaji stanovenými v článku 226 směrnice 2006/112 přitom představuje formální podmínku, a nikoliv věcnou podmínku pro nárok na odpočet DPH (bod 38).

Soudní dvůr tudíž rozhodl, že takové vnitrostátní právní úpravě brání několik ustanovení směrnice 2006/112, a to zejména ta, která se týkají pravidel pro uplatnění nároku na odpočet daně (bod 43).

Rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690)

Společnost se sídlem v Portugalsku – žalobkyně v původním řízení – v této věci napadla rozhodnutí Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko) o zamítnutí přiznání nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu žalobkyní v původním řízení jakožto příjemcem právní služby poskytnuté advokátní kanceláří z toho důvodu, že faktury vystavené touto kanceláří nesplňovaly formální náležitosti stanovené vnitrostátními právními předpisy. Otázka položená předkládajícím soudem se zaprvé týkala některých povinně uváděných údajů na fakturách, jako je rozsah a druh poskytnutých služeb a datum poskytnutí služby, a zadruhé práva daňové správy odmítnout nárok na odpočet DPH pouze proto, že faktury neobsahují uvedené údaje.

Soudní dvůr nejprve uznal, že faktury uvádějící pouze text: „právní služby poskytnuté od [určitého data] do dnešního dne“ nejsou *a priori* v souladu s požadavky uvedenými v bodě 6 článku 226 směrnice 2006/112 a že faktury uvádějící pouze text: „právní služby poskytnuté do dnešního dne“ nejsou *a priori* v souladu s požadavky uvedenými v bodě 6 ani v bodě 7 uvedeného článku, a následně vyzval předkládající soud, aby ověřil, zda připojené dokumenty předložené žalobkyní v původním řízení obsahují podrobnější popis právních služeb dotčených ve věci v původním řízení a lze je považovat za fakturu v souladu s článkem 219 uvedené směrnice jakožto dokument, který mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje (bod 35).

Soudní dvůr dále rozhodl, že správce daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že faktura nesplňuje podmínky vyžadované čl. 226 body 6 a 7 směrnice 2006/112, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky týkající se uplatnění tohoto práva (bod 43). Podle Soudního dvora se totiž správce daně nemůže omezit pouze na přezkum samotné faktury, ale musí rovněž zohlednit dodatečné informace poskytnuté osobou povinnou k dani (bod 44).

Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

A nakonec v této věci vydala portugalská daňová správa na základě daňové kontroly, která se uskutečnila v průběhu roku 2011, dodatečný výměr DPH týkající se dodání zboží uskutečněných v období od února 2008 do května 2010, ve vztahu ke kterým žalující společnost v původním řízení neprávem uplatnila sníženou sazbu DPH namísto základní sazby. Tato společnost provedla

opravu DPH tím, že odvedla doměřenou DPH a zasláním oznámení o dluhu požádala svého obchodního partnera, osobu povinnou k DPH, o její vrácení. Tento obchodní partner, který obdržel zboží prodávané žalobkyní v původním řízení, tuto dodatečnou částku DPH odmítl zaplatit zejména z toho důvodu, že ji nemohl odečíst, neboť již uplynula lhůta čtyř let stanovená ve vnitrostátním právním předpise, a nebyl povinen nést důsledky chyby, za kterou byla odpovědná jediné žalobkyně v původním řízení.

Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že osoba povinná k dani může být oprávněna k provedení odpočtu DPH, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti, avšak s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (bod 35).

Soudní dvůr připomněl, že prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet DPH, nelze považovat za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí o DPH, pokud je tato lhůta v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity (bod 37).

Podle Soudního dvora bylo objektivně nemožné, aby obchodní partner žalobkyně v původním řízení uplatnil svůj nárok na odpočet DPH před tím, než posledně uvedená provedla opravu, jelikož dříve neměl k dispozici doklady opravující původní faktury ani nevěděl, že doměřená DPH byla dlužná (bod 42).

Až v návaznosti na tuto opravu totiž byly splněny hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpočet DPH, a obchodní partner tedy mohl požádat o sejmutí zatížení DPH, která byla splatná nebo byla zaplacená v souladu se směrnicí 2006/112 a se zásadou daňové neutrality. Jelikož tedy uvedený obchodní partner nejednal s nedostatkem řádné péče před obdržení oznámení o dluhu, ani nedošlo ke zneužití nebo uzavírání podvodných koluzních dohod se žalobkyní v původním řízení, nebylo možno proti uplatnění nároku na odpočet DPH uplatnit lhůtu, která začala běžet od data vystavení původních faktur a v případě některých plnění uplynula před touto opravou (bod 43).

VI. Oprava odpočtů daně

Rozsudek ze dne 10. října 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649)

V této věci společnost, která byla v původním řízení odpůrkyní, nabyla nemovitost a zvolila si zdanění tohoto dodání, jak to předtím učinil dodavatel uvedené nemovitosti, když ji nabyt. Tato společnost následně uvedenou nemovitost pronajala, přičemž toto plnění bylo osvobozeno od daně, a poté ji prodala, přičemž toto dodání bylo rovněž osvobozeno od DPH. Jelikož měl nizozemský daňový orgán za to, že dodání uskutečněné odpůrkyní v původním řízení nesplňuje podmínky vnitrostátních ustanovení, a že by proto toto dodání mělo být osvobozeno od DPH, dodatečně uvedené společnosti vyměřil DPH ve výši odpovídající částce dlužné po opravě odpočtu DPH provedeného dodavatelem při příležitosti jeho nabytí nemovitosti později dodané odpůrkyní.

Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska), kterému byl předložen tento spor, se Soudního dvora dotázal na to, zda částky dlužné po opravě odpočtu DPH mohou být vyměřeny jiné osobě povinné k dani než té, jež tento odpočet provedla.

Soudní dvůr v tomto ohledu připomněl, že mechanismus oprav odpočtu daně je nedílnou součástí úpravy odpočtů DPH (bod 33). Pravidla oprav odpočtů totiž směřují ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Cílem je založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH uhrazené na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (bod 34).

Soudní dvůr uvedl, že částky dlužné po opravě odpočtu DPH nemohou být vyměřeny jiné osobě povinné k dani než té, jež tento odpočet provedla (bod 47 a výrok). Opačný výklad by byl podle Soudního dvora neslučitelný s cíli, které jsou sledovány v oblasti oprav odpočtů. Možnost stanovit, že někdo jiný než osoba povinná k dani je povinen společně a nerozdílně odvádět daň, v této souvislosti nemůže být vykládána tak, že umožňuje uložení samostatné daňové povinnosti této osobě (bod 39). V případě po sobě následujících dodání nemovitosti kromě toho okolnost, že jedna z osob povinných k dani při dodání, jehož se zúčastnila, nesplnila podmínky výkonu možnosti volby zdanění, nemůže vést k uložení povinnosti této osobě povinné k dani, aby uhradila daňovou pohledávku dlužnou po opravě odpočtu DPH provedeného jinou osobou povinnou k dani ve vztahu k jednomu z dodání, jehož se prvně zmíněná osoba povinná k dani nezúčastnila (bod 40).

Rozsudek ze dne 6. února 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)³¹

Předkládající soud se Soudního dvora v této věci dotázal zejména na to, zda zásada právní jistoty brání správní praxi vnitrostátních daňových orgánů, která spočívá v tom, že je zrušeno rozhodnutí, kterým tyto orgány uznaly osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, a na základě nové kontroly od ní požadují vrácení uvedené DPH a sankční platby z důvodu prodlení.

Soudní dvůr rozhodl, že zásada právní jistoty nebrání správní praxi rumunských daňových orgánů, která spočívá v tom, že tyto orgány takové rozhodnutí zruší v pevně promlčecí lhůtě.

Je pravda, že zásada právní jistoty vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči správci daně nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (bod 46). Avšak vnitrostátní právní úprava, která za výjimečných okolností umožňuje, aby byla v promlčecí době provedena nová kontrola týkající se daného období, jestliže se zjistí dodatečné údaje, které v době kontroly nebyly daňovým kontrolorům známy, nebo chyby ve výpočtech, které mají vliv na výsledky této kontroly, dodržuje zásadu právní jistoty (body 47 a 48).

Stran sankcí z důvodu prodlení Soudní dvůr rozhodl, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc zvolit si

³¹ Pokud jde o skutkový rámec této věci, viz část V tohoto listu, nadepsanou „Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně“.

sankce, které považují za vhodné. Členské státy jsou však povinny vykonávat tuto pravomoc za dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy při dodržování zásady proporcionality (body 50, 51 a výrok 2).

Rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und D^r. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)³²

V tomto rozsudku bylo podstatou otázky předkládajícího soudu v souvislosti s opravou odpočtů DPH to, zda musí být směrnice 77/388 vykládána v tom smyslu, že brání provedení takové opravy odpočtů u zboží či služeb, na něž se vztahuje čl. 17 odst. 5 uvedené směrnice, poté, co v průběhu posuzovaného opravného období došlo ke změně klíče k rozdělení DPH použitého pro výpočet těchto odpočtů. Předkládající soud se rovněž dotázal, zda zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání brání vnitrostátní právní úpravě, která výslovně nestanoví opravu daně zaplacené na vstupu – ve smyslu článku 20 směrnice 77/388 – v návaznosti na změnu klíče k rozdělení DPH používaného pro výpočet určitých odpočtů, ani neobsahuje přechodná ustanovení.

Soudní dvůr rozhodl, že směrnice 77/388 požaduje provedení opravy odpočtů DPH u zboží či služeb, na něž se vztahuje čl. 17 odst. 5 této směrnice, poté, co byl v průběhu posuzovaného opravného období přijat klíč k rozdělení této daně používaný pro výpočet těchto odpočtů, který se odchyluje od metody stanovování nároku na odpočet upravené touto směrnicí (bod 47 a výrok 2). Původní odpočty totiž musí být opraveny, jestliže se od odevzdání daňového přiznání, jež vedlo k odpočtu, změnilo okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu (bod 38). Klíč, a tím pádem i použitá metoda výpočtu částky odpočtu přitom jsou okolnostmi zohledňovanými při stanovování výše odpočtů (bod 42).

Soudní dvůr rovněž uvedl, že zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která výslovně nestanoví opravu daně zaplacené na vstupu v návaznosti na změnu klíče k rozdělení DPH používaného pro výpočet určitých odpočtů, ani neobsahuje přechodná ustanovení, přestože rozdělení daně zaplacené na vstupu provedené osobou povinnou k dani podle klíče platného před touto změnou bylo soudem nejvyššího stupně obecně uznáno za adekvátní (bod 60 a výrok 3).

Z toho podle Soudního dvora plyne, že zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání nemohou být vykládány v tom smyslu, že k tomu, aby mohla být v případě změny metody výpočtu nároku na odpočet uložena povinnost provést opravu tohoto nároku, musí být povinný charakter této opravy výslovně připomenut ve vnitrostátní právní úpravě, na jejímž základě k této změně došlo (bod 54). V konkrétních situacích, kdy to uvedené zásady vyžadují, však může být zavedení takového přechodného režimu odpovídajícího okolnostem nezbytné (bod 57). Vnitrostátní zákonodárce může uvedené zásady porušit, pokud náhle a nepředvídatelně přijme nový zákon, kterým se ruší právo, jež do té doby osobám povinným k dani náleželo, a neponechá jim čas nezbytný k přizpůsobení se, ačkoli to nebylo s ohledem na sledovaný cíl nezbytné (bod 58). To platí zejména tehdy, když musí být osobám povinným k dani poskytnut čas

³² Pokud jde o skutkový rámec této věci, viz část III tohoto listu, nadepsanou „Poměrný odpočet daně“.

k přizpůsobení se, pokud v důsledku zrušení práva, které jim až do té doby náleželo, musí přijmout rozsáhlá ekonomická opatření (bod 59).

Soudní dvůr nicméně uvedl, že změna metody výpočtu nevede ke zrušení nároku na odpočet náležitějšího osobám povinným k dani, nýbrž k úpravě jeho rozsahu (bod 61). Soudní dvůr dále konstatoval, že takováto změna sama o sobě v zásadě neznámá, že by osoby povinné k dani musely přijmout rozsáhlá ekonomická opatření, a čas k přizpůsobení se proto nejvíce být nezbytně nutný (bod 62).

VII. Vrácení daně

Nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení DPH odvedené v jiném členském státě, jak je upraven ve směrnici 2008/9/ES³³, odpovídá nároku, zavedenému v její prospěch směrnicí 2006/112, na odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vlastním členském státě. Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy.

Rozsudek ze dne 21. června 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382)

Vnitrostátní daňová správa v této věci odmítla vrátit DPH, kterou zaplatila odpůrkyně v dané věci během roku 1999. Žádost o vrácení byla podána dne 27. července 2000. Daňová správa odůvodnila své zamítavé rozhodnutí opožděností žádosti, která měla být podána do 30. června 2000.

Předkládající soud se Soudního dvora dotázal, zda lhůta stanovená ve směrnici 79/1072 pro podání žádostí o vrácení DPH ze strany osob povinných k dani neusazených v tuzemsku je prekluzivní lhůtou.

Soudní dvůr konstatoval, že lhůtu stanovenou v čl. 7 odst. 1 prvním pododstavci poslední větě směrnice 79/1072 nelze chápat jako pořádkovou lhůtu, tj. jako lhůtu, při jejímž marném uplynutí nezaniká právo. S ohledem na znění uvedeného ustanovení i cíl směrnice 79/1072, kterým je „odstran[it] rozdíly mezi předpisy v současnosti platnými v členských státech, které v některých případech způsobují odklon obchodu a narušují hospodářskou soutěž“, Soudní dvůr rozhodl, že lhůtu šesti měsíců stanovenou ve směrnici pro podání žádosti o vrácení DPH je nutno považovat za lhůtu, při jejímž marném uplynutí zaniká právo (body 24, 28, 34 a výrok).

³³ Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23).

Rozsudek ze dne 25. října 2012, Daimler a Widex (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666)

Tyto žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce byly předloženy v rámci dvou sporů mezi podnikem usazeným v Německu a podnikem usazeným v Dánsku na straně jedné a Skatteverket (švédským daňovým úřadem) na straně druhé ve věci legality rozhodnutí posledně uvedeného, jimiž byly zamítnuty žádosti uvedených podniků o vrácení DPH odvedené ve Švédsku při pořízení zboží nebo služeb. Daňový úřad rozhodl, že požadované vrácení daně nepřizná z důvodu, že uvedené podniky mají ve Švédsku stálou provozovnu. Podnik, který měl sídlo své ekonomické činnosti v Německu, prováděl zimní testy vozidel ve zkušebních zařízeních ve Švédsku, kde stoprocentně vlastnil dceřinou společnost, která mu poskytovala prostory, zkušební dráhy a další služby související s testy. Uvedený podnik v rámci testů vozidel pořizoval nákupy. Podnik, který měl sídlo své ekonomické činnosti v Dánsku, měl ve Švédsku výzkumné oddělení. Rovněž pořizoval zboží a služby pro účely výzkumných prací prováděných v tomto oddělení. Žádný z těchto dvou podniků neuskutečňoval ve Švédsku prostřednictvím svých zařízení pro provádění technických zkoušek a výzkumu zdanitelná plnění na výstupu.

Předkládající soud se v těchto souvislostech Soudního dvora dotázal zejména na to, zda osoba povinná k DPH se sídlem v členském státě, která v jiném členském státě provádí pouze technické zkoušky nebo výzkumné práce, avšak žádná zdanitelná plnění, může být považována za osobu, která má v tomto jiném členském státě „stálou provozovnu, z níž je vykonávána ekonomická činnost“ ve smyslu směrnice 2008/9.

Soudní dvůr předně uvedl, že pojem „stálá provozovna, z níž je vykonávána ekonomická činnost“ obsahuje dvě kumulativní podmínky vycházející z existence „stálé provozovny“, ze které jsou uskutečňovány „ekonomické činnosti“ (bod 32). K tomu, aby byl vyloučen nárok na vrácení, je nutno konstatovat uskutečnění zdanitelných plnění stálou provozovnou ve státě, v němž byla předložena žádost o vrácení, a nikoli jen pouhou způsobilost uvedené provozovny k uskutečnění těchto plnění (bod 37).

Soudní dvůr dále konstatoval, že ve sporech v původním řízení není zpochybněno, že dotčené podniky v členském státě, v němž byly podány žádosti o vrácení, neuskutečňovaly prostřednictvím svých zařízení pro provádění technických zkoušek a výzkumu zdanitelná plnění na výstupu (bod 38). Za takových okolností musí být proto uznán nárok na vrácení DPH, aniž je nutno dále zkoumat, zda mají dotčené podniky „stálou provozovnu“, jelikož ony dvě podmínky, ze kterých se skládá kritérium „stálé provozovny, z níž je vykonávána ekonomická činnost“, jsou kumulativní (bod 39). Tento výklad není zpochybněn okolností, že osoba povinná k dani v členském státě, v němž podala žádost o vrácení daně, stoprocentně vlastní dceřinou společnost, která je téměř výlučně určena k tomu, aby jí poskytovala různé služby související s prováděnými technickými zkouškami (bod 51 a výrok). Taková stoprocentně vlastněná dceřiná společnost je totiž samostatnou právníkou osobou povinnou k dani (bod 48).

Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204)

V této věci společnost se sídlem v Německu a dvě společnosti se sídlem na Slovensku (dále jen „společnosti Hella“) v průběhu let 2004 až 2010 dodávaly společnosti Volkswagen AG se sídlem v Německu formy určené na výrobu světlometů pro motorová vozidla. Při této příležitosti společnosti Hella vystavovaly faktury bez DPH, jelikož měly za to, že se jedná o „finanční

vyrovnání“ osvobozené od DPH. V průběhu roku 2010 společnosti Hella zjistily, že jejich postup nebyl v souladu se slovenským právem. Vystavily tedy faktury uvádějící DPH, kterými společnosti Volkswagen AG doučtovaly DPH za dodání dotčeného zboží, podaly dodatečná daňová přiznání za všechny roky 2004 až 2010 a odvedly DPH do státního rozpočtu. Dne 1. července 2011 společnost Volkswagen AG zaslala slovenské daňové správě žádost o vrácení DPH za tato dodání.

Daňová správa této žádosti částečně vyhověla a rozhodla o vrácení DPH za dodání zboží v letech 2007 až 2010. Naproti tomu zamítla tuto žádost v části, která se týkala období od roku 2004 do roku 2006 z důvodu uplynutí pětileté prekluzivní lhůty podle slovenského práva. Měla v tomto ohledu za to, že nárok na vrácení DPH vznikl okamžikem dodání zboží. Předkládající soud se Soudního dvora dotázal na to, zda musí být unijní právo vykládáno v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu, podle které za okolností, kdy osobě povinné k dani byla fakturována DPH a tato osoba ji uhradila až několik let po dodání dotčeného zboží, je nárok na vrácení DPH odepřen z důvodu, že prekluzivní lhůta stanovená uvedenou právní úpravou pro uplatnění tohoto nároku začala běžet od data dodání a uplynula před podáním žádosti o vrácení daně.

Soudní dvůr nejprve připomněl, že k uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet požadavky nebo podmínky, a to jak hmotněprávní věcné, tak formální povahy (bod 40). I když nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti, uplatnění uvedeného nároku je v zásadě možné pouze od okamžiku, kdy má osoba povinná k dani fakturu (bod 43). Osoba povinná k dani může být oprávněna k provedení odpočtu, i když neuplatnila nárok v průběhu období, během kterého tento nárok vznikl, s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (bod 45).

Soudní dvůr konstatoval, že za okolností daného případu společnost Volkswagen AG objektivně nemohla uplatnit svůj nárok na vrácení daně před opravou DPH provedenou společnostmi Hella, jelikož dříve neměla k dispozici faktury ani nevěděla, že DPH je splatná (bod 49). Až v návaznosti na tuto opravu byly totiž splněny hmotněprávní věcné a formální požadavky zakládající nárok na odpočet DPH, a společnost Volkswagen AG tedy mohla požádat o sejmутí zatížení DPH. Jelikož tedy společnost Volkswagen AG nejednala s nedostatkem řádné péče ani nedošlo ke zneužití nebo uzavírání podvodných koluzních dohod se společnostmi Hella, nebylo možno proti nároku na vrácení DPH uplatnit prekluzivní lhůtu, která začala běžet od data dodání zboží a v případě některých období uplynula před touto opravou (bod 50).

Možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by však podle Soudního dvora byla v rozporu se zásadou právní jistoty (bod 46). Lhůta se musí použít stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu, a v praxi nemůže znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat uplatnění nároku na odpočet DPH (bod 47). Členské státy nadto mohou stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, ale tato opatření nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedených cílů, a nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval neutralitu DPH (bod 48).

Rozsudky uvedené v tomto listu jsou indexované v Přehledu judikatury pod kapitolami xxx.