Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. listopadu 2012*

„Šestá směrnice o DPH — Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec — Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu — Zboží a služby použité jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně — Pronájem nemovitosti pro obchodní účely a pro účely bydlení — Kritérium výpočtu odpočitatelného podílu DPH“

Ve věci C-511/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 22. července 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 27. října 2010, v řízení

Finanzamt Hildesheim

proti

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za německou vládu T. Henzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu F. Dedousi a G. Kotta, jakož i K. Boskovitsem, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království C. Murrell, jako zmocněnkyní,

— za Evropskou komisi C. Soulay a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. dubna 2012,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté 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. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Hildesheim (dále jen „Finanzamt“) a BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (dále jen „BLC“), společností založenou podle německého práva, ve věci výpočtu odpočitatelného podílu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené na vstupu z nemovitého majetku používaného jak pro plnění podléhající DPH, tak pro plnění osvobozená od DPH.

Právní rámec

Unijní právní úprava

3 Dvanáctý bod odůvodnění šesté směrnice zní takto:

„vzhledem k tomu, že pravidla pro odpočet daně by měla být harmonizována do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí; že výše odpočtu daně by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“.

4 Článek 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Členské státy nicméně mohou:

a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;

b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví;

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část [na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části];

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;

e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.“

5 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

— v čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],

— ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpočitatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.“

Německé právo

6 Ustanovení § 15 odst. 4 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270), ve znění vyplývajícím ze zákona o daňové reformě z roku 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645, dále jen „UStG“), stanoví:

„Používá-li podnikatel zboží dodané, dovezené nebo pořízené uvnitř Společenství nebo jemu poskytnutou službu jen zčásti k uskutečňování plnění, u kterých je vyloučen odpočet daně na vstupu, není odpočitatelná ta část daně na vstupu, která hospodářsky připadá na tato plnění. Podnikatel může neodpočitatelné části stanovit na základě objektivního odhadu. Určení neodpočitatelné části daně podle poměru mezi plněními, která vylučují odpočet daně, a plněními, která zakládají odpočet daně, je přípustné pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské kritérium.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 V letech 2003 a 2004 nechala společnost BLC postavit budovu, ve které jsou jak byty, tak obchodní prostory. Společnost BLC tuto budovu po jejím dokončení pronajala a tento pronájem byl částečně osvobozen od DPH a částečně této dani podléhal. Ve svém přiznání k DPH za rok 2004 společnost BLC provedla částečný odpočet daně zaplacené na vstupu vztahující se k této budově. Společnost BLC za tímto účelem vypočítala výši odpočitatelné DPH na základě podílu určeného podle poměru mezi obratem z pronájmu obchodních prostor a obratem z ostatních pronájmů (dále jen „metoda založená na obratu“).

8 Na základě daňové kontroly měl Finanzamt za to, že podle § 15 odst. 4 UstG musí být výše DPH odpočitatelné na vstupu určena na základě poměru mezi plochou obchodních prostor a plochou prostor k bydlení. Rozdělení uskutečněné podle posledně uvedené metody vedlo v projednávané věci ke snížení částky odpočitatelné DPH. Finanzamt proto společnosti BLC zaslal platební výměr.

9 Společnost BLC podala proti tomuto platebnímu výměru žalobu k Finanzgericht. Tento soud vyhověl uvedené žalobě z důvodu, že § 15 odst. 4 třetí pododstavec UstG je v rozporu s unijním právem. Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice totiž podle jeho názoru brání tomu, aby členský stát jako hlavní kritérium rozdělení stanovil jiné kritérium než metodu založenou na obratu.

10 Finanzamt podal proti rozhodnutí Finanzgericht opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof má za to, že je třeba odpovědět na otázku, zda jedna z možností uvedených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, konkrétně pak možnost uvedená v čl. 17 odst. 5 třetím

pododstavci písm. c) této směrnice, opravňuje členské státy omezit rozdělení vyplývající z použití metody založené na obratu v tom smyslu, že tuto metodu lze použít pouze tehdy, není-li možné žádné jiné hospodářské přiřazení.

11 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice […] vykládat v tom smyslu, že opravňuje členské státy, aby pro rozdělení DPH zaplacené na vstupu při výstavbě budovy ke smíšenému využití upřednostnily jiné kritérium než kritérium [vyplývající z metody založené na] obratu?“

K předběžné otázce

12 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členským státům, aby při výpočtu odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu při výstavbě budovy ke smíšenému využití upřednostnily namísto klíče rozdělení uvedeného v čl. 19 odst. 1 této směrnice, jenž je založen na obratu, jiný klíč rozdělení.

13 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že čl. 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví režim, který se uplatní na nárok na odpočet DPH, pokud se tento nárok vztahuje na zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani „jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není“. V takovém případě je v souladu s čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvně uvedených zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Sb. rozh. s. I-10409, bod 17).

14 Nárok na odpočet daně se podle čl. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice vypočte podle podílu stanoveného v souladu s článkem 19 téže směrnice (výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 18).

15 Jak ovšem vyplývá z bodu 19 výše uvedeného rozsudku Royal Bank of Scotland, čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice, který obsahuje výraz „nicméně“, povoluje výjimku z pravidla uvedeného v prvním a druhém pododstavci uvedeného čl. 17 odst. 5, neboť členským státům umožňuje, aby si zvolily některou z dalších metod určení nároku na odpočet vyjmenovaných ve třetím pododstavci tohoto ustanovení, 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.

16 Vzhledem k tomu, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice je tedy třeba považovat za odchylku od prvního a druhého pododstavce uvedeného čl. 17 odst. 5, členské státy musí při výkonu pravomocí, které jim svěřuje toto ustanovení, respektovat užitečný účinek čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice a zásady, na kterých je založen společný systém DPH, zejména zásady daňové neutrality a proporcionality.

17 Umožnit členskému státu přijetí takových právních předpisů, jako jsou právní předpisy popsané předkládajícím soudem, které by se obecně odchylovaly od pravidel stanovených v čl. 17 odst. 5 prvním a druhém pododstavci a v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, by tedy bylo v rozporu s touto směrnicí. Takové právní předpisy by totiž zpochybnily cíl šesté směrnice, uvedený v jejím dvanáctém bodě odůvodnění, podle kterého by výše odpočtu daně měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem.

18 Tento výklad je ostatně v souladu s účelem čl. 17 odst. 3 třetího pododstavce šesté směrnice, jehož ustanovení jsou použitelná na konkrétně dané případy, neboť jejich cílem je zejména umožnit členským státům dosáhnout přesnějších výsledků odpočitatelného podílu při zohlednění zvláštních charakteristik, které jsou vlastní konkrétním činnostem osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 24).

19 Z toho plyne, že čl. 17 odst. 5 šesté směrnice nebrání tomu, aby členský stát při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH, upřednostnil pro určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití, jednu z metod výpočtu odpočitatelného podílu stanovených ve třetím pododstavci tohoto ustanovení.

20 Pokud jde o pravidla pro výpočet odpočitatelného podílu, jež mají být použita v takovéto situaci, je třeba uvést, že s výjimkou pravidel, která musí být použita při uplatnění čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice, který výslovně odkazuje na pravidlo pro výpočet uvedené v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, se pravidla stanovená v čl. 19 odst. 1 uvedené směrnice neuplatní, pokud daný případ podléhá jednomu z dalších zvláštních režimů stanovených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci uvedené směrnice (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 21).

21 Ze znění čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice totiž vyplývá, že posledně uvedené ustanovení odkazuje pouze na odpočitatelný podíl, stanovený v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, a stanoví tedy podrobné pravidlo pouze pro výpočet podílu stanoveného v prvním z těchto dvou ustanovení (výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 22) a potažmo pro odpočet uskutečněný na základě čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) uvedené směrnice.

22 Při nedostatku údajů v šesté směrnici je však 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, body 34 a 35).

23 V projednávané věci je nutno konstatovat, že s ohledem zaprvé na účel čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice, jehož cílem, jak bylo připomenuto v bodě 18 tohoto rozsudku, je umožnit členským státům dosáhnout přesnějších výsledků odpočitatelného podílu, zadruhé na strukturu čl. 17 odst. 5 této směrnice a zatřetí na zásadu daňové neutrality, na které je založen společný systém DPH a o níž lze mít za to, že byla provedena čl. 17 odst. 5 třetím pododstavcem, členské státy musí při výkonu oprávnění přiznaných posledně uvedeným ustanovením dbát na to, aby byl výpočet odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu co možná nejpřesnější (v případě určení podílu mezi hospodářskými a nehospodářskými činnostmi obdobně viz výše uvedený rozsudek Securenta, bod 37).

24 Šestá směrnice tedy nebrání tomu, aby členské státy při výkonu uvedené pravomoci 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.

25 Ve věci v původním řízení předkládajícímu soudu přísluší ověřit splnění těchto podmínek.

26 V důsledku toho je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členským státům, aby při výpočtu odpočitatelného podílu DPH splatné na vstupu pro určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití, upřednostnily namísto klíče rozdělení uvedeného v čl. 19 odst. 1 této směrnice, jenž je založen na obratu, jiný klíč rozdělení, a to pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí přesnější určení uvedeného odpočitatelného podílu.

K nákladům řízení

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

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

Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté 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 musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členským státům, aby při výpočtu odpočitatelného podílu daně z přidané hodnoty splatné na vstupu pro určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití, upřednostnily namísto klíče rozdělení uvedeného v čl. 19 odst. 1 této směrnice, jenž je založen na obratu, jiný klíč rozdělení, a to pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí přesnější určení uvedeného odpočitatelného podílu.

Podpisy.