Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. novembra 2012 *

„Šiesta smernica o DPH — Článok 17 ods. 5 tretí pododsek — Právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe — Tovary a služby používané tak pri zdaniteľných plneniach, ako aj pri plneniach oslobodených od dane — Prenájom budovy na obchodné účely a na bývanie — Kritérium na výpočet odpočítateľnej pomernej časti DPH“

Vo veci C-511/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 22. júla 2010 a doručený Súdnemu dvoru 27. októbra 2010, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Hildesheim

proti

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (spravodajca) a M. Berger,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: F. Dedousi, G. Kotta a K. Boskovits, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Murrell, splnomocnená zástupkyňa,

— Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a B.-R. Killmann, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. apríla 2012,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Finanzamt Hildesheim (ďalej len „Finanzamt“) a BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (ďalej len „BLC“), spoločnosť založená podľa nemeckého práva, vo veci výpočtu odpočítateľnej pomernej časti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe za nehnuteľnosť používanú tak na plnenia podliehajúce DPH, ako aj na plnenia oslobodené od DPH.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Dvanáste odôvodnenie šiestej smernice znie:

„keďže pravidlá pre daňové odpočítanie musia byť zosúladené v takom rozsahu, aby pôsobili na skutočný výber daní; keďže odpočítateľná časť sa musí počítať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch“.

4 Článok 17 ods. 5 šiestej smernice stanovuje:

„V prípade tovarov a služieb pre potreby zdaniteľnej osoby obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3 [V prípade tovarov a služieb, ktoré zdaniteľná osoba používa súčasne na uskutočňovanie plnení uvedených v odsekoch 2 a 3 – *neoficiálny preklad*], kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty, a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom.

Členské štáty však majú právo:

a) splnomocniť zdaniteľnú osobu, aby určila pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým, že za každý sektor bude vedený samostatný účet,

b) nútiť zdaniteľnú osobu, aby určila časť za každý sektor svojej podnikateľskej činnosti a viedla samostatné účty za každý sektor,

c) splnomocniť alebo nútiť zdaniteľnú osobu, aby robila odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb,

d) splnomocniť alebo nútiť zdaniteľnú osobu, aby robila odpočet podľa pravidla uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach,

e) v prípade, keď ide o [DPH], ktorá sa zdaniteľnej osobe neodpočíta, táto je nesignifikantná a treba ju považovať za nulu [stanoviť, že v prípade, ak je DPH, ktorú zdaniteľná osoba nemôže odpočítať, zanedbateľná, neprihliada sa na ňu – *neoficiálny preklad*].“

5 Článok 19 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Odpočítateľná pomerná časť podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta ako podiel, kde:

— ako čitateľ sa uvádza celková ročná suma obratu bez [DPH] za plnenia, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane podľa článku 17 (2) a (3),

— ako menovateľ sa uvádza celková ročná suma obratu, bez [DPH] za plnenia zahrnuté do čitateľa ako aj za plnenia pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A (1) a).

Táto časť sa určí za každý rok ako percentuálny podiel zaokrúhlený nahor na celé číslo.“

Nemecké právo

6 Paragraf 15 ods. 4 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270) v znení vyplývajúcom zo zákona o daňovej reforme z roku 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645, ďalej len „UStG“) stanovuje:

„Ak podnikateľ používa tovar dodaný jeho podniku, dovezený či nadobudnutý v rámci Spoločenstva alebo službu, ktorá mu bola poskytnutá, len sčasti na uskutočňovanie plnení, ktoré vylučujú odpočítanie dane na vstupe, nemožno odpočítať tú časť príslušných daní zaplatených na vstupe, ktorú možno hospodársky priradiť k plneniam vedúcim k vylúčeniu odpočtu dane na vstupe. Podnikateľ môže stanoviť neodpočítateľnú časť dane objektívnym odhadom. Stanovenie neodpočítateľnej časti dane zaplatenej na vstupe podľa pomeru plnení, ktoré vylučujú odpočítanie dane, a plnení oprávňujúcich na odpočítanie dane, je prípustné len vtedy, keď nie je možné žiadne iné hospodárske priradenie.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 V rokoch 2003 a 2004 BLC postavila budovu, v ktorej sa nachádzali byty a obchodné priestory. Po dokončení tejto budovy ju BLC prenajala, pričom tento prenájom bol sčasti oslobodený od DPH a sčasti jej podliehal. Vo svojom daňovom priznaní k DPH za rok 2004 BLC vykonala čiastočný odpočet dane na vstupe týkajúcej sa tejto budovy. Na tento účel BLC vypočítala výšku odpočítateľnej DPH tak, že uplatnila pomernú časť určenú na základe vzťahu medzi obratom z prenájmu obchodných priestorov a obratom vyplývajúcim z ostatných prenájmov (ďalej len „metóda založená na obrate“).

8 Na základe daňovej kontroly Finanzamt dospel k záveru, že podľa § 15 ods. 4 UStG sa má výška odpočítateľnej DPH určiť na základe pomeru medzi výmerou obchodných priestorov a bytových priestorov. V tejto veci viedlo rozdelenie vykonané podľa uvedenej metódy k zníženiu odpočítateľnej sumy DPH. Finanzamt v dôsledku toho zaslal BLC opravný daňový výmer.

9 BLC podala proti tomuto opravnému daňovému výmeru žalobu na Finanzgericht. Uvedený súd tejto žalobe vyhovel z dôvodu, že § 15 ods. 4 tretia veta UStG je v rozpore s právom Únie. Článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. c) šiestej smernice totiž bráni tomu, aby členský štát primárne stanovil inú metódu výpočtu, ako je metóda založená na obrate.

10 Finanzamt podal proti rozsudku, ktorý vydal Finanzgericht, opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof sa domnieva, že treba odpovedať na otázku, či jedna z možností uvedených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice, konkrétne možnosť uvedená

v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. c) tejto smernice, oprávňuje členské štáty obmedziť rozdelenie vyplývajúce z uplatnenia metódy založenej na obrate v tom zmysle, že túto metódu možno použiť len vtedy, keď nie je možné iné hospodárske priradenie.

11 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice... vykladať tak, že splnomocňuje členské štáty, aby na rozdelenie DPH zaplatenej na vstupe z výstavby budovy na zmiešané používanie uprednostnili iné kritérium rozdelenia ako rozdelenie [vyplývajúce z metódy založenej na] obrate?“

O prejudiciálnej otázke

12 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členským štátom umožňuje na účely výpočtu odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe pri výstavbe budovy na zmiešané používanie uprednostniť namiesto metódy rozdelenia v článku 19 ods. 1 tejto smernice, ktorá je založená na obrate, inú metódu.

13 Aby bolo možné odpovedať na túto otázku, treba pripomenúť, že článok 17 ods. 5 šiestej smernice zavádza režim uplatňovaný na právo na odpočet DPH, pokiaľ sa toto právo týka tovarov alebo služieb, ktoré zdaniteľná osoba použije „[na uskutočňovanie plnení uvedených] v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty, a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná“. V takom prípade je podľa článku 17 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice možné odpočítať iba sumu DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na prvé plnenie (rozsudok z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Zb. s. I-10409, bod 17).

14 Právo na odpočet sa na základe článku 17 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice vypočíta podľa pomernej časti stanovenej v súlade s článkom 19 tejto smernice (rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 18).

15 Ako totiž vyplýva z bodu 19 rozsudku Royal Bank of Scotland, už citovaného, článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice, ktorý uvádza výraz „však“, oprávňuje členské štáty odchýliť sa od pravidla obsiahnutého v prvom a druhom pododseku tohto článku 17 ods. 5, pretože im umožňuje vybrať si niektorú z metód určenia práva na odpočet, ktoré sú uvedené v treťom pododseku tohto ustanovenia, a to určenie pomernej časti za každú oblasť podnikateľskej činnosti alebo odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia celku alebo časti tovarov a služieb na konkrétnu činnosť, alebo aj možnosť vylúčiť právo na odpočet za určitých podmienok.

16 Keďže článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice treba teda považovať za ustanovenie o výnimke z prvého a druhého pododseku uvedeného článku 17 ods. 5, členské štáty musia pri vykonávaní právomocí, ktoré im toto ustanovenie priznáva, rešpektovať potrebný účinok článku 17 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice, ako aj zásady, na ktorých je založený spoločný systém DPH, predovšetkým zásady daňovej neutrality a proporcionality.

17 Umožniť teda členskému štátu, aby prijal právnu úpravu, akou je právna úprava uvedená vnútroštátnym súdom, ktorá by sa všeobecným spôsobom odchyľovala od pravidiel zavedených článkom 17 ods. 5 prvým a druhým pododsekom, ako aj článkom 19 ods. 1 šiestej smernice, by bolo v rozpore s touto smernicou. Takáto právna úprava by totiž spochybnila cieľ šiestej smernice uvedený v jej dvanástom odôvodnení, podľa ktorého sa odpočítateľná pomerná časť musí počítať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch.

18 Tento výklad je napokon aj v súlade s účelom článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice, ktorého ustanovenia sú určené na to, aby sa uplatnili na určité prípady, keďže jeho cieľom je zohľadniť osobitné vlastnosti činností zdaniteľnej osoby a tým členským štátom umožniť, aby dosiahli presnejšie výsledky pri výpočte odpočítateľnej pomernej časti (pozri v tomto zmysle rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 24).

19 Z toho vyplýva, že článok 17 ods. 5 šiestej smernice nebráni tomu, aby členský štát v rámci dodržania zásad, na ktorých je založený spoločný systém DPH, uprednostnil pre dané plnenie, akým je výstavba budovy na zmiešané používanie, niektorú z metód výpočtu odpočítateľnej pomernej časti stanovených v treťom pododseku tohto ustanovenia.

20 Pokiaľ ide o pravidlá výpočtu odpočítateľnej pomernej časti, ktoré treba použiť v takejto situácii, treba spresniť, že s výnimkou pravidiel, ktoré sa majú používať pri uplatnení článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice, ktorý výslovne odkazuje na pravidlo výpočtu stanovené v článku 17 ods. 5 prvom pododseku tejto smernice, sa pravidlá upravené v článku 19 ods. 1 tejto smernice neuplatnia v takých prípadoch, na ktoré sa vzťahuje niektorý z ďalších osobitných režimov upravených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 21).

21 Ako totiž vyplýva zo znenia článku 17 ods. 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice, toto druhé ustanovenie odkazuje len na pomernú časť odpočtu upravenú v článku 17 ods. 5 prvom pododseku tejto smernice a podrobnejšie upravuje pravidlo výpočtu len pre pomernú časť stanovenú v prvom ustanovení (rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 22), a v dôsledku toho pre odpočet, ktorý sa má vykonať podľa článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) uvedenej smernice.

22 V prípade nedostatku údajov v šiestej smernici prináleží členským štátom, aby v medziach dodržania práva Únie a zásad, na ktorých je založený spoločný systém DPH, stanovili metódy a pravidlá upravujúce výpočet odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe. Tieto členské štáty sú pri vykonávaní tejto právomoci povinné zohľadniť účel a štruktúru tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, Zb. s. I-1597, body 34 a 35).

23 V prejednávanej veci treba konštatovať, že vzhľadom po prvé na účel článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice, ktorý, ako bolo pripomenuté v bode 18 tohto rozsudku, smeruje k tomu, aby členským štátom umožnil dosiahnuť presnejšie výsledky výpočtu odpočítateľnej pomernej časti, po druhé na štruktúru článku 17 ods. 5 tejto smernice a po tretie na zásadu daňovej neutrality, na ktorej je založený spoločný systém DPH a o ktorej sa možno domnievať, že ju článok 17 ods. 5 tretí pododsek vykonáva, musia členské štáty pri vykonávaní oprávnení priznaných týmto posledným ustanovením dbať o to, aby bol výpočet odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe čo najpresnejší (analogicky, pokiaľ ide o určenie pomeru medzi hospodárskymi činnosťami a činnosťami, ktoré nie sú hospodárske, pozri rozsudok Securenta, už citovaný, bod 37).

24 Šiesta smernica teda nebráni tomu, aby členské štáty v rámci vykonávania uvedenej právomoci použili na dané plnenie namiesto metódy založenej na obrate inú metódu alebo kľúč rozdelenia, ako je predmetná metóda vo veci samej založená na výmere, za predpokladu, že zvolená metóda zaručí presnejšie určenie odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe než to, ktoré vyplýva z použitia metódy založenej na obrate.

25 Vo veci samej prináleží vnútroštátnemu súdu overiť splnenie týchto podmienok.

26 V dôsledku toho treba na položenú otázku odpovedať, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že členským štátom umožňuje na účely výpočtu odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe pre určité plnenie, akým je stavba budovy na zmiešané

použitie, namiesto rozdeľujúceho kľúča uvedeného v článku 19 ods. 1 tejto smernice, ktorý je založený na obrate, uprednostniť iný rozdeľujúci kľúč, pod podmienkou, že zvolená metóda zaručí presnejšie určenie tejto odpočítateľnej pomernej časti.

O trovách

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

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že členským štátom umožňuje na účely výpočtu odpočítateľnej pomernej časti dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe pre určité plnenie, akým je stavba budovy na zmiešané použitie, namiesto rozdeľujúceho kľúča uvedeného v článku 19 ods. 1 tejto smernice, ktorý je založený na obrate, uprednostniť iný rozdeľujúci kľúč, pod podmienkou, že zvolená metóda zaručí presnejšie určenie tejto odpočítateľnej pomernej časti.

Podpisy