Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

15. září 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Šestá směrnice 77/388/EHS — Nárok na odpočet — Rozhodnutí 2004/817/ES — Právní předpisy členského státu — Výdaje na zboží a služby — Procentní podíl jejich použití na soukromé účely vyšší než 90 % jejich celkového použití — Vyloučení z práva na odpočet daně“

Ve věci C-400/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 16. června 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 23. července 2015, v řízení

Landkreis Potsdam-Mittelmark

proti

Finanzamt Brandenburg,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení D. Šváby, předseda senátu, J. Malenovský a M. Safjan (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Landkreis Potsdam-Mittelmark J. Wulf-von Moersem, conseil,

— za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za rakouskou vládu G. Eberhardem, jako zmocněncem,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 bodu 1 rozhodnutí Rady 2004/817/ES ze dne 19. listopadu 2004, kterým se Německu povoluje uplatňovat opatření odchylující se od článku 17 šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 2004, L 357, s. 33, dále jen „rozhodnutí o povolení“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Landkreis Potsdam-Mittelmark (okres Postupim-Mittelmark, Německo) a Finanzamt Brandenburg (finanční úřad v Braniborsku, Německo), jehož předmětem je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) splatná tímto okresem za zdaňovací období 2008.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 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, dále jen „šestá směrnice“) byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14). Vzhledem k tomu, že sporné zdaňovací období odpovídá roku 2008, považují se odkazy na šestou směrnici za odkazy na směrnici 2006/112 v souladu se srovnávací tabulkou obsaženou v příloze XII této směrnice.

4 Článek 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;“

6 Článek 17 odst. 2 písm. a) této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;“

7 Článek 27 odst. 1 šesté směrnice stanovil:

„Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměřování daně smějí ovlivnit výši daňových příjmů členského státu vybranou při konečné spotřebě pouze v zanedbatelném rozsahu.“

Rozhodnutí o povolení

8 Bod 3 odůvodnění rozhodnutí o povolení stanoví:

Cílem odchylujícího se opatření je zcela vyloučit výdaje na zboží a služby z nároku na odpočet DPH, pokud je více než 90 % zboží a služeb použito na soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo obecně na neobchodní účely. Toto opatření je odchylkou od článku 17 [šesté směrnice], ve znění článku 28f uvedené směrnice a je odůvodněné potřebou zjednodušit postup vyměřování DPH. Tato odchylka má pouze minimální dopad na výši daně splatné v posledním stupni spotřeby.“

9 Článek 1 tohoto rozhodnutí stanoví:

„Odchylně od čl. 17 odst. 2 [šesté směrnice] je Německo oprávněno vyloučit výdaje na zboží a služby z práva na odpočet DPH, pokud jsou toto zboží a služby použity z více než 90 % na soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců a nebo obecněji na neobchodní účely.“

10 Článek 2 uvedeného rozhodnutí stanoví:

„Toto rozhodnutí se použije do dne 31. prosince 2009.“

11 Článek 3 téhož rozhodnutí stanoví:

„Toto rozhodnutí je určeno Spolkové republice Německo.“

Německé právo

12 Ustanovení § 15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) stanoví:

„1) Podnikatel může z titulu DPH na vstupu odpočíst,

1. DPH splatnou ze zákona za dodávky a jiná plnění, která byla jeho podniku poskytnuta jiným podnikatelem. […]

[…]

Dodání, dovoz nebo pořízení zboží uvnitř Společenství, jež podnikatel používá pro svůj podnik méně než z 10 %, se nepovažuje za uskutečněné pro jeho podnik.

[…]

2) Odpočet DPH na vstupu je vyloučen u dodání, dovozu, nebo pořízení zboží uvnitř Společenství [...], které podnikatel používá pro následující plnění:

1. plnění osvobozená od daně;

[…]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

13 Okres Postupim-Mittelmark je územní samosprávný celek, který na vlastní odpovědnost plní úkoly jdoucí nad rámec možností obcí a úřadů spadajících do tohoto okresu. Jako veřejnému orgánu mu v rámci výkonu veřejné moci zejména přísluší výstavba silnic, jejich údržba a zajišťování bezpečnosti dopravy na komunikacích na jeho území. Tyto úkoly plnil prostřednictvím vlastního podniku (*Eigenbetrieb*) bez právní subjektivity.

14 Ve zdaňovacím období 2008 pořídil okres Postupim-Mittelmark různé zboží, a sice pracovní stroje, užitková vozidla a příslušenství, které používal zejména pro služby uskutečněné v rámci výkonu veřejné moci. Toto zboží nicméně rovněž používal z 2,65 % mimo jiné pro služby prořezávání a kácení stromů, sečení a zametací práce a pro zimní údržbu, které poskytoval třetím osobám. V případě těchto služeb byl osobou povinnou k DPH.

15 Finanční úřad v Braniborsku nepovolil uplatnění odpočtu DPH zaplacené na vstupu za zboží uvedené v předchozím bodě z důvodu, že toto zboží nebylo používáno alespoň z 10 % pro podnik okresu Postupim-Mittelmark ve smyslu § 15 odst. 1 druhé věty UStG. Na základě odvolání žalobce v původním řízení finanční úřad v Braniborsku souhlasil z jiného důvodu s částí požadovaného odpočtu. Ve zbývající části byl tento opravný prostředek zamítnut. Žalobu proti tomuto rozhodnutí, kterou podal okres Postupim-Mittelmark k Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Finanční soud pro Berlín – Braniborsko, Německo), tento soud zamítl.

16 Opravným prostředkem *Revision*, který podal k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), žalobce tvrdí, že odepření odpočtu DPH je v rozporu s unijním právem. Ačkoliv Spolková republika Německo byla oprávněna povolovacím rozhodnutím k uplatnění opatření odchylujícího se od článku 17 šesté směrnice, nevztahuje se podle okresu Postupim-Mittelmark toto povolení na vyloučení odpočtu DPH na vstupu v případech, jako jsou případy projednávané ve věci v původním řízení, kdy se zboží používalo více než z 90 % pro jiné než hospodářské činnosti, jež nepodléhají DPH, ale nelze je považovat za činnosti k „jiným účelům než pro potřebu [jejího] podniku“. Okres Postupim-Mittelmark se proto domnívá, že má nárok na poměrný odpočet daně ve výši 2,65 % DPH zaplacené na vstupu.

17 Kromě toho má za to, že odepření odpočtu DPH na vstupu porušuje zásadu neutrality s ohledem na hospodářskou soutěž, jelikož toto odepření vede k tomu, že se neodečitatelné částky DPH na vstupu promítnou do kalkulace ceny jako přímý náklad, ačkoli plnění na výstupu uskutečněná v soutěžním vztahu se soukromými podniky jsou v plném rozsahu zdaňována. Je mu tím způsobena strukturální soutěžní nevýhoda.

18 V této souvislosti předkládající soud upřesňuje, že podle vnitrostátního práva neměl okres Postupim-Mittelmark nárok na odpočet DPH na vstupu, který uplatnil. Dotčené zboží totiž používal převážně k plnění úkolů souvisejících s výkonem veřejné moci a pouze z 2,65 % v rámci svého podniku k uskutečňování zdanitelných plnění. Pro tento skutkový stav je odpočet DPH na vstupu vyloučen na základě § 15 odst. 1 druhé věty UStG, neboť podíl využití pro podnik žalobce činí méně než 10 %.

19 Předkládající soud připomíná, že podle článku 1 rozhodnutí o povolení, je Spolková republika Německo odchylně od čl. 17 odst. 2 šesté směrnice oprávněna vyloučit výdaje na zboží a služby z nároku na odpočet DPH, pokud je procentní podíl jejich použití pro soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo obecně pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku vyšší než 90 % jejich celkového použití.

20 Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že zamýšlí-li osoba povinná k dani používat nebo částečné používat zboží pro jiné než hospodářské činnosti, které nespadají do oblasti působnosti šesté směrnice, nemá nárok na odpočet DPH na vstupu.

21 Dále z judikatury vyplývá, že v případě dodání zboží, jež chce osoba povinná k dani použít jak pro hospodářské činnosti podléhající DPH, tak k soukromým účelům, tj. „jiným účelům než pro potřebu jejího podniku“ ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, je může v plném rozsahu vyčlenit pro svůj podnik a na základě tohoto vyčlenění bude mít nárok na odpočet DPH na vstupu v plné výši. Avšak měla by zaplatit DPH splatnou za používání uvedeného zboží pro jiné účely než pro potřeby svého podniku, jak vyplývá zejména z rozsudku ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 39).

22 Předkládající soud uvádí, že podle těchto zásad je odpočet DPH na vstupu povinně vyloučen, pokud okres Postupim-Mittelmark použil pořízené zboží z 97,35 % pro činnosti vyplývající z výkonu veřejné moci, které jsou jinými než hospodářskými činnostmi vymykajícími se režimu DPH. Ve výši 2,65 % by měl žalobce kromě toho v zásadě nárok na odpočet DPH na vstupu. Tento odpočet je však vyloučen na základě § 15 odst. 1 druhé věty UStG.

23 V této souvislosti má předkládající soud pochybnosti o tom, zda je cílem článku 1 rozhodnutí o povolení, jak vyplývá z jeho znění, vyloučit odpočet DPH na vstupu jen tehdy, je-li zboží používáno pro soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo obecně k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, nebo zda se rovněž použije v případech, kdy – jako v projednávaném případě – je zboží z více než 90 % používáno pro jiné než hospodářské činnosti, jež nepodléhají DPH.

24 Předkládající soud má za to, že na základě rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), může být zmocnění uvedené v článku 1 rozhodnutí o povolení vykládáno v tom smyslu, že opravňuje vyloučení odpočtu DPH na vstupu pouze v případech, kdy je pořízené zboží používáno z více než 90 % k „jiným účelům než pro potřebu jejího podniku“, a nikoliv pro jiné než hospodářské účely, které nepodléhají DPH. V tomto případě by se na § 15 odst. 1 druhá věta UStG nevztahovalo rozhodnutí o povolení, pokud je odpočet DPH na vstupu rovněž vyloučen v případě jiného než hospodářského použití z více než 90 %.

25 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Ustanovení § 15 odst. 1 druhé věty UStG stanoví, že u dodání, dovozu nebo pořízení zboží uvnitř Společenství, jež podnikatel používá pro svůj podnik méně než z 10 %, se má za to, že nebylo uskutečněno pro jeho podnik – a vylučuje v tomto rozsahu odpočítatelnost DPH na vstupu.

Tato úprava se opírá o článek 1 rozhodnutí o povolení, na jehož základě je Spolková republika Německo odchylně od čl. 17 odst. 2 šesté směrnice oprávněna vyloučit výdaje na zboží a služby z nároku na odpočet DPH, pokud je procentní podíl jejich použití pro soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo obecněji pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku vyšší než 90 % jejich celkového použití.

Uplatní se toto oprávnění – v souladu s jeho zněním – jen na případy upravené v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice (článek 26 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2009/162), nebo mimo to i na všechny případy, kdy jsou zboží nebo služby použity pro podnikatelské účely jen částečně?“

K předběžné otázce

26 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 1 rozhodnutí o povolení vykládán v tom smyslu, že se použije v situaci, kdy podnik pořizuje zboží a služby, které využívá z více než 90 % pro jiné než hospodářské činnosti, které nepodléhají DPH.

27 Jak také vyplývá z jeho znění, rozhodnutí o povolení obsahuje odchylku od čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, podle které může osoba povinná k dani odečíst DPH na vstupu, pokud jsou zboží a služby používány pro potřeby jejích zdanitelných plnění, a sice pro hospodářskou činnost.

28 Ke zjištění, zda se pojem „na neobchodní účely [k jiným účelům než pro potřebu svého podniku]“ uvedený v čl. 1 rozhodnutí o povolení může vztahovat na takovou situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, ve které žalobkyně vykonává činnosti, které ji přísluší v rámci výkonu veřejné moci, a sice jiné než hospodářské činnosti, ačkoli neslouží k jiným účelům než pro potřebu podniku, je třeba odkázat na význam přiznaný tomuto pojmu šestou směrnicí, na základě které bylo rozhodnutí o povolení přijato v souladu s čl. 27 odst. 1 této směrnice.

29 Jak také vyplývá z čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, použití k jiným účelům než pro potřebu svého podniku může být předmětem DPH.

30 Naproti tomu jiné než hospodářské činnosti nespadají do oblasti působnosti šesté směrnice (rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, body 30 a 31, a ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, body 36 a 37).

31 Z toho vyplývá, že účelem čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice není zakotvit pravidlo, podle něhož plnění, která se nacházejí mimo oblast působnosti režimu DPH, mohou být považována za plnění uskutečněná k „k jiným účelům než pro potřebu [svého] podniku“ ve smyslu tohoto ustanovení. Takový výklad by totiž vedl k tomu, že by byl svého významu zbaven čl. 2 bod 1 šesté směrnice (rozsudek ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, bod 38).

32 Tyto úvahy potvrzuje uspořádání společného systému DPH, v rámci kterého rozdíl mezi hospodářskými činnostmi a jinými než hospodářskými činnostmi následuje kritéria rozdílná od těch, které rozlišují mezi použitím pro podnikatelské účely a použitím pro jiné účely než pro potřeby podniku, zejména soukromé.

33 Podle ustálené judikatury platí, že je-li investiční majetek užíván jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má dotčená osoba právo zvolit si pro účely DPH, zda učiní celý tento majetek součástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako součást osobního majetku, a tím ho zcela vyloučí ze systému DPH, anebo zda jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti (rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, bod 39 a citovaná judikatura).

34 Naproti tomu taková možnost volby neexistuje, pokud jde o to, zda zboží je či není používáno pro hospodářskou činnost. Pokud podnik používá zboží jak pro hospodářské činnosti, tak pro jiné než hospodářské činnosti, čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice pouze stanoví nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Opatření, která členské státy mají v tomto ohledu přijmout, musí dodržovat zásadu daňové neutrality, na které je založen společný systém DPH (rozsudek ze dne13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 36).

35 V souladu se zásadou daňové neutrality je cílem režimu odpočtů zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho hospodářských činností (rozsudek ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, bod 27).

36 Vyloučení nároku na odpočet pro zboží sloužící k podnikání, které je používáno méně než z 10 % pro hospodářské činnosti, nesplňuje tento požadavek.

37 Výše uvedené úvahy jsou v plném rozsahu použitelné na výklad pojmu „na neobchodní účely [pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku]“, který je uveden v článku 1 rozhodnutí o povolení. V souladu s požadavky jednotnosti a soudržnosti unijního právního řádu musí mít pojmy používané v aktech přijatých v té samé oblasti stejný význam, nevyjádřil-li unijní zákonodárce v konkrétním legislativním kontextu odlišnou vůli (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. října 2011, Football Association Premier League a další, C-403/08 a C-429/08, EU:C:2011:631, bod 188, a ze dne 31. května 2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, bod 28). V projednávaném případě tomu tak není.

38 Konečně pokud jde o argument, podle kterého byl pojmu „pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku“ přiznán odlišný význam pro období přecházející rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, (C-515/07, EU:C:2009:88), takže rozhodnutí o povolení přijaté dne 19. listopadu 2004 by se stále mohlo vztahovat na rozdíl mezi hospodářskými činnostmi a jinými než hospodářskými činnostmi, je třeba připomenout, že výklad ustanovení unijního práva Soudním dvorem má zpětný účinek, a tedy platí od vstupu vykládaného ustanovení v platnost (rozsudek ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, bod 16).

39 Nelze tedy mít za to, že by pojem „pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku“ mohl být vykládán odlišně, pokud jde o období předcházející rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, (C-515/07, EU:C:2009:88), z kterého vyplývá, že se tento pojem netýká rozdílu mezi hospodářskými činnostmi a jinými než hospodářskými činnostmi.

40 S ohledem na výše uvedené, je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 1 rozhodnutí o povolení musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije v situaci, kdy podnik nabývá zboží a služby, které využívá, z více než 90 % pro jiné než hospodářské činnosti, které nepodléhají DPH.

K nákladům řízení

41 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 1 rozhodnutí Rady 2004/817/ES ze dne 19. listopadu 2004, kterým se Německu povoluje uplatňovat opatření odchylující se od článku 17 šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije v situaci, kdy podnik pořídil zboží a služby, které využívá z více než 90 % pro jiné než hospodářské činnosti, které nepodléhají dani z přidané hodnoty.

Podpisy.