Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 25. listopadu 2015 [1]

Věc C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
proti
Finanzamt Krefeld

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — 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 — Výpočet odpočitatelného podílu podle obratu nájemců obchodních prostor — Vnitrostátní právní úprava, jež stanoví výpočet podílu podle plochy nemovitosti přidělené těmto nájemcům — Zpětná účinnost — Právní jistota — Legitimní očekávání“

I – **Úvod**

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 17, 19 a 20 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 [2], ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 [3] (dále jen „šestá směrnice“), jakož i zásad právní bezpečnosti a ochrany legitimního očekávání.

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR a Finanzamt Krefeld (finanční úřad v Krefeldu), který se týká pravidla pro výpočet, které má být použito k určení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za rok 2004, jakož i opravy odpočtu této daně, a to v souvislosti s výstavbou a provozem budovy ke smíšenému využití, tj. určené k účelům, které zahrnují plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, jakož i plnění, u nichž DPH odpočitatelná není.

3. Projednávaná věc by měla pro Soudní dvůr představovat zejména příležitost k tomu, aby poněkud upřesnil působnost rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) a také, zda členský stát může v rámci změny právních předpisů uložit povinnost opravit původní odpočet DPH za roky předcházející vstupu této změny v platnost, a to i co se týče částí budovy, jejichž účel se neliší od původně plánovaného účelu.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 — Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274.

4. Rád bych předznamenal, že na základě rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) by otázky položené předkládajícím soudem mohly být podle mého názoru poměrně snadno zodpovězeny, a sice v tom smyslu, že čl. 17 odst. 5 první pododstavec a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice brání tomu, aby členský stát systematicky a bez rozlišení upřednostnil pro veškeré zboží a služby určené ke smíšenému využití namísto klíče rozdělení založeného na obratu, který je stanoven ve výše uvedených ustanoveních, metodu výpočtu rozsahu nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

5. Článek 17 šesté směrnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. 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) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena [v rámci státu] s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[…]

5. 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 daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty 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:

[…]

c) povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části;

[…]“

6. Článek 19 šesté směrnice, nadepsaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, v odstavci 1 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 daň z přidané hodnoty odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez daně z přidané hodnoty,

— ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpočitatelná, bez daně z přidané hodnoty.

[…]“

7. Článek 20 odst. 1 a 2 šesté směrnice, který je nadepsán „Oprava odpočtů“, zní následovně:

„1. Původní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména:

a) je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé koupě nebo byla-li získána některá snížení ceny; […]

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

Odchylně od předchozího pododstavce mohou členské státy provádět opravu na základě období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitého majetku, který byl pořízen jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.“

B – *Německé právo*

8. Relevantní ustanovení německé právní úpravy použitelné v oblasti DPH jsou obsažena v zákoně z roku 1999 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270; dále jen „zákon o dani z obratu“).

9. Článek 4 zákona o dani z obratu, který je nadepsán „Dodávky zboží a jiné služby osvobozené od daně“, stanoví:

„Od daně jsou osvobozena tato plnění spadající pod § 1 odst. 1 bod 1:

[…]

12. a) pronájem a pacht nemovitého majetku, […]“

10. Článek 15 zákona o dani z obratu stanoví:

„(1) Osoba povinná k dani může odpočíst následující částky daně odvedené na vstupu:

1. daň dlužnou ze zákona za dodávky a jiná plnění, které byly provedeny jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku.

[…]

(2) Z odpočtu daně zaplacené na vstupu je vyloučena daň za dodání zboží, dovoz zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství nebo za jiné služby, které podnikatel používá k uskutečňování následujících plnění:

1. plnění osvobozená od daně;

[…]

(4) Používá-li podnikatel zboží dodané, dovezené nebo pořízené uvnitř Společenství pro svůj podnik nebo jemu poskytnutou službu jen zčásti k uskutečňování plnění, u kterých je vyloučen nárok na odpočet, není odpočitatelná ta část daně zaplacené na vstupu, která hospodářsky připadá na uvedená plnění. Podnikatel může neodpočitatelné části stanovit na základě objektivního odhadu.“

11. Prostřednictvím zákona o daňové reformě z roku 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645), který vstoupil v platnost dne 1. ledna 2004, byla do výše uvedeného ustanovení vložena třetí věta, která zní takto:

„Určení neodpočitatelné části daně zaplacené na vstupu podle poměru mezi plněními, která vylučují odpočet daně, a plněními, která opravňují k odpočtu daně, je přípustné pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské přiřazení.“

12. Z výše uvedeného zákona lze vyvodit, že ke vložení této věty vedly zákonodárce následující důvody:

„Smyslem tohoto ustanovení je zajistit, aby při dodání zboží či poskytování jiných služeb docházelo k přiměřenému rozdělení daně zaplacené na vstupu. Nově zavedený režim brání tomu, aby se jediným kritériem rozdělení stalo použití klíče rozdělení založeného na obratu. Tento klíč rozdělení se připouští pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské přiřazení. Tuto změnu si vyžádalo vydání rozsudku Bundesfinanzhof [(Spolkový finanční soud] ze dne 17. srpna 2001 […], v němž bylo rozhodnuto, že rozdělení daně zaplacené na vstupu podle poměru mezi jednotlivými součástmi obratu na výstupu má být považováno za odpovídající odhad ve smyslu čl. 15 odst. 4 zákona o dani z obratu. Pokud je nicméně klíč rozdělení založený na obratu používán jako obecné kritérium rozdělení, může docházet k nepřesnému rozdělování, zejména v případech výstavby budov ke smíšenému využití; […] Šestá směrnice nicméně nestanoví, že klíč rozdělení založený na obratu by měl být závazně používán jakožto obecné kritérium rozdělení. Režim vycházející z ‚podílu‘ […] není pro členské státy povinný, neboť podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce této směrnice mohou stanovit kritéria rozdělení, jež se od tohoto režimu odchylují. V případech pořizování nemovitostí je možné rozdělit daň zaplacenou na vstupu také podle poměru mezi výrobními a prodejními hodnotami […]“

13. Článek 15a odst. 1 a 2 zákona o dani z obratu, který je nadepsán „Oprava daně zaplacené na vstupu“, stanoví toto:

„(1) Jestliže se okolnosti zohledněné při určení výše původního odpočtu změní v průběhu pěti let od prvního využití majetku, dojde k náhradě za každý kalendářní rok odpovídající těmto změnám prostřednictvím oprav odpočtů daně na vstupu, která zatížila pořizovací nebo výrobní náklady. Pokud jde o nemovitý majetek včetně jeho podstatných částí, opravy, u kterých se použijí ustanovení občanského práva týkající se nemovitostí, a stavby na pozemku jiných osob, je pětiletá lhůta nahrazena lhůtou desetiletou.

(2) Pro účely opravy odpočtu uvedené v odstavci 1 je třeba ve vztahu ke každému kalendářnímu roku odpovídajícímu změnám uplatnit, v případech uvedených v první větě uvedeného odstavce, podíl ve výši jedné pětiny a v případech uvedených ve větě druhé podíl ve výši jedné desetiny z daně zaplacené na vstupu za majetek […].“

III – **Spor v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem**

14. V období let 1999–2004 provedla realitní společnost Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR občasnká realitní společnost na svém pozemku práce spočívající v demolici starší budovy a ve výstavbě budovy určené pro obchodní účely a pro účely bydlení. Výstavba byla dokončena v roce 2004 a obsahuje celkem šest bytových jednotek a jednotek sloužících obchodním účelům a deset podzemních garážových stání. Některé z těchto jednotek a stání byly od října 2002 pronajímány.

15. V daňovém období 1999–2003 vypočítala Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstückgemeinschaft GbR svůj nárok na odpočet DPH, kterou odvedla z demoličních a stavebních prací, podle klíče rozdělení založeného na poměru mezi předpokládaným obratem z pronájmu obchodních prostor (podléhající DPH) a obratem vyplývajícím z ostatních nájemních plnění (osvobozených od DPH) (dále jen „klíč rozdělení založený na obratu“). Podle tohoto klíče rozdělení měl odpočitatelný podíl DPH činit 78,15 %. Finanční úřad v Krefeldu připustil použití takovéhoto klíče rozdělení v případech dvou žalob, jež byly podány v souvislosti s DPH odpočitatelnou za zdaňovací období 2001 a 2002.

16. V roce 2004 byly některé části budovy, které měly být podle původního plánu určeny k užívání podléhajícímu DPH, pronajaty jako osvobozené od DPH. Za účelem opravy odpočtů provedených na vstupu vypočetla Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstückgemeinschaft GbR v přiznání k dani za rok 2004 vyrovnávací částku na základě klíče rozdělení založeného na obratu. Celková výše DPH, která měla být společnosti Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstückgemeinschaft GbR proplacena, činila přibližně 3 500 eur.

17. Finanční úřad v Krefeldu tuto metodu výpočtu odmítl s odůvodněním, že poté, co vstoupil v platnost čl. 15 odst. 4 třetí věta zákona o dani z obratu, je použití klíče rozdělení založeného na obratu přípustné pouze v případě, že neexistuje žádná jiná metoda přiřazení zboží a služeb určených ke smíšenému využití. Vzhledem k tomu, že přiřazení zboží a služeb využitých k demolici či výstavbě budovy lze přesněji provést na základě poměru mezi plochou obchodních prostor (v metrech čtverečních) a plochou prostor určených k bydlení (dále jen „klíč rozdělení založený na ploše“), dospěl Finanční úřad v Krefeldu k závěru, že Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstückgemeinschaft GbR měla uplatnit výše uvedený klíč rozdělení. Daň na vstupu splatnou za hospodářské roky 1999–2004 proto uvedený finanční úřad rozdělil podle stavebních nákladů týkajících se obchodních prostor a stavebních nákladů týkajících se prostor určených k bydlení a pro oba tyto druhy prostor určil opravnou částku na základě klíče rozdělení založeného na ploše, a to i pro prostory, jejichž skutečné využití se nelišilo od předpokládaného využití. Finanční úřad v Krefeldu uvedl, že odpočitatelný podíl představuje 38,74 %, což odpovídá součtu všech ploch budovy, jejichž pronájem podléhá dani, a že výše DPH, jež má být společnosti Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstückgemeinschaft GbR proplacena za rok 2004, činí 950 eur.

18. Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu) tento opravný daňový výměr částečně zrušil s odůvodněním, že klíč rozdělení založený na ploše mohl být použit pouze v souvislosti s DPH zaplacenou za náklady na provoz dotčené budovy, jež byly vynaloženy od roku 2004. V důsledku toho rozhodl, že výše DPH, která má být společnosti Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstückgemeinschaft GbR vrácena za rok 2004, činí přibližně 1 700 eur.

19. Proti tomuto rozsudku podali oba účastníci řízení opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud).

20. Podle předkládajícího soudu vyvstaly ve sporu zaprvé otázky týkající se způsobu, jakým Soudní dvůr vyložil v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.

21. Výše uvedený soud především uvádí, že ve věci Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) Soudní dvůr v bodě 21 svého rozsudku prohlásil, že „poměr mezi [prodejní cenou] části určené k profesním činnostem a části sloužící k soukromému využití musí osoba povinná k dani určit na základě poměru mezi profesním a soukromým využitím během roku, kdy došlo k pořízení, a nikoliv na základě zeměpisného rozdělení“.

22. Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) vyvodil z tohoto rozhodnutí důsledky, neboť v rozsudku ze dne 17. srpna 2001 prohlásil, že „[v] případě […] pořízení či výstavby budovy […], která má být určena [ke] ‚smíšenému' využití, nemůže být daň zaplacená na vstupu přiřazena ani podle ‚klíče rozdělení založeného na investicích' […], ani podle kritéria vycházejícího z prostorové (‚zeměpisné') souvislosti; naopak je nutné vycházet z ‚procentního' poměru mezi částmi budovy sloužícími k plněním osvobozeným od daně a částmi budovy sloužícími ke zdanitelným plněním […]."

23. Německý daňový orgán s ohledem na výše uvedený rozsudek změnil částečně svou dosavadní praxi a začal rozlišovat podle toho, zda se dotčená DPH vztahuje k nákladům na pořízení či výstavbu budovy nebo k nákladům na její užívání, údržbu a/nebo provoz. V prvním případě se odpočet vypočítá podle podílu budovy, který je využíván pro potřebu zdanitelných plnění. Ve druhém případě je odpočet nadále počítán ve vztahu k části budovy, za kterou byla odvedena DPH, a klíč rozdělení může být použit pouze k určení rozsahu nároku na odpočet týkající se DPH zaplacené za dodávky či plnění, jež nemohou být přiřazeny k žádné konkrétní části budovy nebo které se týkají společných prostor.

24. Za těchto podmínek se předkládající soud táže, zda je možné, aby byla stávající daňová praxe v rozporu s rozsudkem BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

25. Zmíněný soud zaprvé uvádí, že ve výše uvedeném rozsudku rozhodl Soudní dvůr v tom smyslu, že jiný klíč rozdělení, ve smyslu metody přiřazení zboží a služeb určených ke smíšenému využití, než je stanoven v šesté směrnici, který vychází z obratu, lze uplatnit pouze za předpokladu, že se tato metoda nepoužije na všechny případy smíšeného využití a umožní přesnější určení nároku na odpočet. Podle předkládajícího soudu Soudní dvůr rozhodl, že čl. 15 odst. 4 třetí věta zákona o dani z obratu není v souladu s šestou směrnicí, neboť režim výpočtu odpočtů týkajících se zboží ke smíšenému využití, který toto ustanovení zavádí, se obecně odchyluje od klíče rozdělení založeného na obratu. Předkládající soud nicméně uvádí, že podmínka, podle níž musí zvolená metoda zaručit přesnější určení odpočtu, který má být proveden, je v projednávané věci splněna, neboť uplatnění klíče rozdělení založeného na ploše bývá zpravidla přesnější, než je tomu v případě klíče založeného na obratu. Znamenalo by to, že by měla být dávána přednost metodě, kterou uplatňovaly německé orgány a soudy před vydáním rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), která spočívá v tom, že se zjišťuje, za kterou část budovy byla DPH odvedena, a že se klíč rozdělení uplatní pouze na zbývající částky týkající se těch částí budovy, které byly skutečně předmětem smíšeného využití, neboť tato metoda vede k přesnějším výsledkům než uplatnění klíče rozdělení založeného na obratu.

26. Na druhou stranu předkládající soud uvádí, že v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 19) Soudní dvůr upřesnil, že členský stát může použít jinou metodu přiřazení zboží a služeb určených ke smíšenému využití, než stanoví šestá směrnice, avšak pouze pro „určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití". Tento soud má za to, že stejná metoda, tj. metoda založená na ploše, by měla být používána u DPH týkající se výstavby či pořízení budovy a u částek nákladů na užívání, údržbu a/nebo provoz budovy, a proto se táže, zda je takovéto uspořádání režimů v souladu s výše uvedeným rozsudkem.

27. Zadruhé předkládající soud konstatuje, že i když měl již Soudní dvůr příležitost připustit, že změna právních předpisů může mít za následek uložení povinnosti provést opravy některých odpočtů DPH, zatím se vyjadřoval pouze ke změnám právních předpisů týkajícím se samotné existence nároku na odpočet. Za těchto okolností vyvstávají pochybnosti, zda článek 20 šesté směrnice umožňuje členským státům požadovat, aby osoba povinná k dani provedla opravu DPH v důsledku toho, že tentýž stát změnil metodu přiřazení zboží a služeb určených ke smíšenému využití, jež má být uplatňována, a to i přesto, že tato osoba povinná k dani nadále používá části budovy k provádění zdanitelných plnění v souladu s původním záměrem a nedopustila se pochybení při výpočtu původních odpočtů ani nezískala díky původním odpočtům neoprávněné zvýhodnění.

28. Zatřetí se předkládající soud táže, zda za takových okolností, jaké nastaly v původním řízení, nebrání zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty tomu, aby byla oprava DPH provedena. Tento soud totiž uvádí zaprvé, že ustanovení čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu by mohlo být považováno za nedostatečně přesné, neboť stanoví odchylku z obecného pravidla uvedeného v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, a to pro všechny případy smíšeného využití. Zadruhé uvádí, že metodu přiřazení zboží a služeb určených ke smíšenému využití, kterou použila Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstückgemeinschaft GbR, příslušné správní orgány a soudy po dobu několika let připouštěly. Zatřetí předkládající soud upřesňuje, že vnitrostátní právní předpisy neobsahují žádné ustanovení, jež by výslovně stanovilo, že vstup čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu v platnost může mít za následek provedení oprav DPH, a že nebyl stanoven žádný přechodný režim. A konečně zdůrazňuje, že změna metody přiřazení zboží a služeb určených ke smíšenému využití nemá závaznou povahu, neboť klíč rozdělení založený na obratu je i nadále považován za objektivní odhad ve smyslu čl. 15 odst. 4 zákona o dani z obratu, přestože od 1. ledna 2004 má již pouze podpůrnou úlohu.

29. Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl (Spolkový finanční soud) přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Soudní dvůr Evropské Unie rozhodl, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec [šesté směrnice] 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 tohoto podílu [rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)].

   a) Musí být – v případě pořízení nebo výstavby budovy ke smíšenému využití – plnění na vstupu, jejichž vyměřovací základ patří mezi pořizovací nebo výrobní náklady, za účelem přesnějšího určení odpočitatelné daně zaplacené na vstupu, nejprve přiřazena k plněním podle druhu užívání budovy (podléhajícím dani nebo osvobozeným od daně), a pouze ty částky daně zaplacené na vstupu, které nebyly předmětem takového přiřazení, rozděleny podle klíče založeného na ploše nebo na obratu?

   b) Platí zásady stanovené Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) a odpověď na předcházející otázku také pro částky daně z plnění na vstupu směřujících k užívání, údržbě nebo provozu budovy ke smíšenému využití?

2. Musí být článek 20 [šesté směrnice] vykládán v tom smyslu, že v tomto ustanovení upravená oprava původního odpočtu se uplatní i v situaci, kdy osoba povinná k dani rozdělila daň zaplacenou na vstupu z výstavby budovy ke smíšenému využití podle metody založené na obratu stanovené v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice a dovolené vnitrostátním právem a členský stát dodatečně v průběhu opravného období stanoví přednostně jiný klíč rozdělení?

3. V případě kladné odpovědi na předcházející otázku: Brání zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání použití článku 20 [šesté směrnice], pokud členský stát pro případy výše popsaného druhu ani výslovně nestanoví opravu daně zaplacené na vstupu, ani přechodnou úpravu, a pokud rozdělení daně zaplacené na vstupu, které osoba povinná k dani uskutečnila podle metody založené na obratu, bylo Bundesfinanzhof[(Spolkový finanční soud)] obecně uznáno jako přiměřené?“

30. Písemná vyjádření k výše uvedeným otázkám předložily německá vláda a vláda Spojeného království a Evropská komise. Tito účastníci řízení byli rovněž vyslechnuti na jednání konaném dne 9. července 2015.

IV – **Analýza**

A – *Úvodní vyjádření*

31. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je upřesnění působnosti rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), co se týče metod výpočtu odpočitatelné DPH, a to zaprvé v souvislosti s náklady na výstavbu budovy určené k tzv. „smíšenému využití“, čímž se rozumí takové využití, které zahrnuje jak plnění zakládající nárok na odpočet (například komerční pronájmy některých částí budovy), tak i plnění, jež tento nárok nezakládají (například pronájmy obytných prostor) [první otázka písm. a)], a zadruhé v souvislosti s náklady na užívání a provoz této budovy [první otázka písm. b)]. Tato otázka se v podstatě týká čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.

32. Prostřednictvím druhé a třetí otázky, které by podle mého názoru měly být přezkoumány společně, se předkládající soud táže, jakým způsobem čl. 20 odst. 2 šesté směrnice či zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání omezují právo členského státu požadovat, aby poté, co došlo ke změně právních předpisů týkajících se metod výpočtu odpočitatelné DPH, provedla osoba povinná k dani opravu odpočtů DPH, jež byly provedeny již před vstupem této změny v platnost.

33. Přestože se výše uvedené otázky soustředí zejména na daňové zacházení týkající se budovy ke smíšenému využití, která je dotčena ve věci v původním řízení, je třeba poukázat na to, že z odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce i z vyjádření účastníků řízení vyplývá, že v projednávané věci vyvstaly také pochybnosti, zda je takový vnitrostátní předpis, jakým je čl. 15 odst. 4 třetí věta zákona o dani z obratu, který je v platnosti od 1. ledna 2004, slučitelný jednak s čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, jednak se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání.

34. Tyto pochybnosti se až na několik drobných rozdílů shodují s pochybnostmi, jež vyvstaly v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), v níž byl předkládajícím soudem rovněž Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), a to za stejných podmínek. Zmíněná věc, která se konkrétně týkala metod výpočtu odpočitatelné DPH týkající se nákladů na výstavbu budovy ke smíšenému využití, vycházela rovněž ze změny právních předpisů provedené prostřednictvím čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu, která se týkala metody výpočtu odpočitatelné DPH použitelné na veškeré zboží a služby ke smíšenému využití, která odsunula do „jednoznačně vedlejší pozice“ [4] klíč rozdělení založený na obratu, přestože, jak upřesním níže, podle ustanovení a cíle šesté směrnice musí být tomuto klíči v zásadě dávána přednost.

35. V rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 17 a 18) Soudní dvůr rozhodl, že „[u]možnit 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“, a dále upřesnil, že „[t]ento výklad je ostatně v souladu s účelem čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice, jehož ustanovení jsou použitelná na konkrétně dané případy (…)“.

36. Německá vláda a zřejmě ani Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) však z tohoto konstatování nevyvodily žádné závěry, jež by se týkaly konkrétně okolnosti, že německý zákonodárce přijal čl. 15 odst. 4 třetí větu zákona o dani z obratu, jehož použití je znovu dotčeno i ve věci v původním řízení.

4 — Tento výraz použil generální advokát Cruz Villalón v bodě 44 svého stanoviska předneseného ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

37. Jak ještě vysvětlím níže, znamená to tedy, že s ohledem na konstatování, jež Soudní dvůr uvedl v bodech 17 až 19 rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), Spolková republika Německo porušila relevantní ustanovení šesté směrnice, což musí vést k tomu, že čl. 15 odst. 4 třetí věta zákona o dani z obratu nemůže být uplatněn vůči jednotlivcům. Vzhledem k tomuto závěru se tedy odpovědi na jednotlivé otázky položené předkládajícím soudem stávají z velké části zbytečnými, a proto se jimi budu níže zabývat pouze podpůrně.

B – *K výkladu čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice a k nepoužitelnosti čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu*

38. Daň z přidané hodnoty, u níž nese daňovou zátěž v plném rozsahu konečný spotřebitel, je typická svou neutralitou ve všech stadiích výroby a uvádění na trh. Až ke konečnému spotřebiteli odvádí osoby povinné k dani, které jsou činné v procesu výroby a distribuce, částky DPH, které fakturovaly svým zákazníkům (DPH vybíraná na výstupu), daňovým orgánům, poté, co odečetly částky DPH, které odvedly svým dodavatelům (DPH odpočitatelná na vstupu).

39. Článek 17 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že jakmile osoba povinná k dani získá zboží a služby pro účely plnění zdanitelných na výstupu, je oprávněna odpočíst DPH, která byla na pořízení tohoto zboží či těchto služeb uvalena. Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že nárok na odpočet, který se uplatňuje bezprostředně pro všechny DPH, které zatěžují zdanitelná plnění uskutečněná na vstupu, je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen [5].

40. Obtíže mohou nicméně vzniknout v případě zboží či služeb určených ke „smíšenému“ využití, tedy pokud osoba povinná k dani používá zboží nebo služby, které pořídila v rámci své hospodářské činnosti, částečně pro účely svých zdanitelných plnění a částečně pro jiné účely.

41. Jak jsem již měl příležitost vysvětlit, šestá směrnice obsahuje dvě kategorie ustanovení týkajících se smíšeného využití [6].

42. V projednávané věci je však dotčena pouze jedna z těchto kategorií. Do této kategorie spadá čl. 17 odst. 5 šesté směrnice [7].

43. Režim zavedený tímto ustanovením se týká DPH zaplacené na vstupu, kterou jsou zatíženy náklady vztahující se výlučně k hospodářským plněním na výstupu, z nichž některá zakládají nárok na odpočet a jiná nikoli, neboť jsou od daně osvobozena [8]. Takováto situace nastala i ve věci v původním řízení, a sice v souvislosti s náklady na plnění spočívající v pronájmu budovy, která je užívána k obchodním účelům (zdanitelná plnění) i k účelům bydlení (osvobozená plnění).

44. 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 [9].

5 — Viz zejména rozsudky Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 22).

6 — Viz mé stanovisko přednesené ve věci Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, body 23 až 30).

7 — Druhá kategorie, jíž se projednávaná věc netýká, zahrnuje využití zboží a služeb současně pro účely hospodářských plnění zakládajících nárok na odpočet a pro účely, jež s podnikáním osoby povinné k dani nesouvisí.

8 — V tomto smyslu viz zejména rozsudky Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33), a Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 26 a 27).

9 — Viz zejména rozsudky Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 53), Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 17), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 13), a Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 28).

45. 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 [10], tj. podle klíče rozdělení založeného na obratu.

46. Jak ovšem vysvětlil Soudní dvůr, čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice, který obsahuje výraz „nicméně“, povoluje výjimku z pravidla uvedeného v prvním a druhém pododstavci tohoto článku [11].

47. Zmíněný článek totiž umožňuje členským státům, aby si zvolily některou z dalších metod určení nároku na odpočet, které jsou vyjmenovány v třetím pododstavci tohoto článku, z nichž by měla být zmíněna především možnost „oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část“ [čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c)], přičemž mezi tyto metody patří podle Soudního dvora i klíč rozdělení založený na ploše částí budovy určených ke smíšenému využití [12].

48. Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice je tedy třeba považovat za odchylku od prvního a druhého pododstavce uvedeného článku [13].

49. Členské státy musí při výkonu pravomocí, které jim svěřuje toto ustanovení, respektovat užitečný účinek čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice, jakož i účel a strukturu této směrnice a zásady, na kterých je založen společný systém DPH, zejména zásady daňové neutrality a proporcionality [14].

50. Znamená to tedy, že pravomoc členských států zvolit si jinou metodu výpočtu odpočitatelné DPH, než je metoda založená na obratu, je určitým způsobem omezena.

51. Jak lze vyvodit zejména z rozsudků BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) a Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), výkon tohoto oprávnění, jež je členským státům poskytnuto, je zřejmě podmíněn splněním dvou kumulativních podmínek.

52. Zaprvé, pokud se členský stát rozhodne pro některou z alternativních metod výpočtu, jež existují vedle metody založené na obratu, musí tak učinit „pro určité plnění“ [15] nebo alespoň pro „konkrétně dané případy“ [16], případně aby zohlednil „zvláštní charakteristiky, které jsou vlastní některým činnostem“ [17]. Jinými slovy, v každém případě platí, že alternativní metoda výpočtu nesmí být povýšena na obecnou odchylku z metody založené na obratu [18].

53. Zadruhé zvolená alternativní metoda musí zaručit „přesnější“ [19] určení rozsahu nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití klíče rozdělení založeného na obratu [20].

10 — Rozsudky Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 18), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 14), a Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 29).

11 — Viz rozsudky Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 15).

12 — Viz rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

13 — Rozsudky BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 16), a Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 18).

14 — Viz rozsudky BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 16 a 22), Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 52) a Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 27).

15 — Rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 19 a 24).

16 — Tamtéž (body 18 a 20).

17 — Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29).

18 — Rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 17).

19 — Rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 18, 24, 26 a výrok rozsudku).

20 — Viz rovněž rozsudek Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 32).

54. Z úvah Soudního dvora obsažených v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) vyplývá, že smyslem těchto dvou podmínek je zřejmě konkretizovat dodržení účelu, cílů a zásad šesté směrnice; umožňují totiž zaručit, že bude dodržena zásada neutrality a v odůvodněných případech bude dosaženo větší přesnosti při vypočtení rozsahu nároku na odpočet, aniž přitom bude zkreslena základní struktura režimu pro výpočet odpočitatelné DPH, v níž je v zásadě upřednostňován klíč rozdělení založený na obratu [21].

55. Domnívám se tedy, že členský stát je oprávněn si zvolit jinou metodu pro vypočtení rozsahu nároku na odpočet zboží či služeb určených ke smíšenému využití, než je metoda založená na obratu, která je stanovena v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. c) šesté směrnice, avšak pouze za předpokladu, že budou dodrženy výše uvedené podmínky.

56. Přestože se předkládající soud zabývá první z výše uvedených podmínek poněkud hlouběji, nepodal Soudnímu dvoru žádnou otázku, která by se přímo týkala toho, jaké důsledky mají být vyvozeny z okolnosti, že Spolková republika Německo tuto podmínku nedodržela, i když tento závěr jasně vyplývá z bodů 17 až 19 rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Konkrétně si předkládající soud pouze z hlediska výpočtu nároku na odpočet ve vztahu k nákladům na údržbu a provoz budovy ke smíšenému využití klade otázku, zda za předpokladu, že lze použít jinou metodu výpočtu odpočitatelné DPH, než je klíč rozdělení založený na obratu, vztahujícím se k uvedeným nákladům, jak je tomu v případě metody použitelné na náklady na výstavbu této budovy, která byla dotčena ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), splňuje takovéto rozšíření podmínku, podle níž se musí týkat „určitého plnění“.

58. Je sice pravda, že v souvislosti s třetí otázkou položenou Soudnímu dvoru upozorňuje předkládající soud na příliš obecnou povahu čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu, avšak jeho dotazy se v tomto smyslu omezují výlučně na dodržení zásady právní jistoty, vzhledem k tomu, že toto ustanovení obsahuje pravidlo, které implicitně a se zpětnou účinností ukládá osobám povinným k dani, aby provedly opravu původního odpočtu DPH.

59. Naproti tomu předkládající soud nepožaduje žádné vysvětlení týkající se okolnosti, že Spolková republika Německo i po vydání rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) zachovala nadále beze změny ustanovení čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu, a zjevně podpůrnou úlohu, která má podle tohoto ustanovení náležet klíči rozdělení založenému na obratu.

60. Jinými slovy, jeví se, že předkládající soud si nedal rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) do souvislosti s obecným zněním čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu, „jako kdyby“ Soudní dvůr povolil německému zákonodárci, aby upřednostnil jinou metodu výpočtu než klíč rozdělení založený na obratu, pokud splní jen jedinou podmínku, a sice tu, že použitelná alternativní metoda výpočtu musí být přesnější.

61. Je pravda, že některé části rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) nejsou zcela jednoznačné.

62. Z hlediska, jímž se v tomto stadiu zabýváme, je třeba uvést, že zatímco výrok tohoto rozsudku uvádí, že členské státy mohou pro určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití, upřednostnit namísto klíče rozdělení, jenž je založen na obratu, jiný klíč rozdělení, „a to pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí přesnější určení […] odpočitatelného podílu“, bod 19 téhož rozsudku dodává, že toto oprávnění platí pouze „při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH“.

21 — V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Cruze Villalóna přednesené ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 44).

63. Ve světle bodů 16 až 18 tohoto rozsudku se tedy jeví, že výše uvedené upřesnění znamená, že musí být dodržena základní struktura režimu pro výpočet odpočitatelné DPH, v níž je ve všech případech smíšeného využití v zásadě upřednostňován klíč rozdělení založený na obratu nebo v každém případě vyloučena čistě podpůrná úloha tohoto klíče, která přesto vyplývá z čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu.

64. Pokud se, tak jak to činí německý zákonodárce, považuje kritérium založené na obratu za „poslední podpůrnou možnost“ [22], která se uplatní, pouze není-li možné provést přiřazení dotčeného zboží a dotčených služeb použitých pro smíšená plnění podle jiných metod, znamená to, že bylo porušeno obecné pravidlo stanovené v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice, jakož i „cíl šesté směrnice, uvedený v jejím dvanáctém bodě odůvodnění, podle kterého by výše odpočtu daně měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“ [23].

65. Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice totiž stanoví, že členské státy mohou „povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části“.

66. Nemá-li být čl. 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice zbaven veškerého užitečného účinku, výše uvedené oprávnění nesmí být vykládáno v tom smyslu, že odpočet DPH musí být proveden na základě skutečného použití *veškerého* zboží a služeb určených ke smíšenému využití. Jak v podstatě uvedla vláda Spojeného království ve svém písemném vyjádření, čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice má totiž umožnit pouze to, aby mohla být metoda založená na skutečném použití uplatněna buď v souvislosti s celým rozsahem určitého zboží či služby, nebo pouze v souvislosti s jejich částí podle toho, jakým konkrétním způsobem byly využity v rámci plnění na výstupu.

67. Oprávnění, které přiznává čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice, tedy podle mého názoru předpokládá, že se členské státy musí předem jasně a přesně rozhodnout pro určitá plnění. Článek 15 odst. 4 třetí věta zákona o dani z obratu se však použije bez rozdílu na veškeré zboží či služby určené ke smíšenému využití, přičemž obecně a bez dalších upřesnění stanoví, že klíč rozdělení založený na obratu „je přípustn[ý] pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské přiřazení“, což, jak správně uvedla Komise, je v rozporu se šestou směrnicí.

68. Německá vláda má za to, že počínaje vydáním rozsudku ze dne 7. května 2014 podává Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) takový výklad čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu, který je v souladu se šestou směrnicí, v tom smyslu, že klíč rozdělení založený na obratu je přípustný pouze tehdy, když nelze použít jiné, *přesnější* hospodářské přiřazení.

69. Takovýto konformní výklad samozřejmě zužuje okruh možných metod přiřazení pouze na ty, které zaručují přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu.

70. Účelem zmíněného výkladu je nicméně splnit druhou podmínku vyplývající z rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Na druhou stranu ovšem nemůže zmírnit podpůrnou úlohu, která podle čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu náleží klíči rozdělení založenému na obratu. Tato podpůrná úloha je nadále v rozporu s první podmínkou týkající se přednosti zmíněného klíče rozdělení, kterou lze vyvodit z výše uvedeného rozsudku, pro případ, že si členský stát nezvolil na základě čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice jinou přesně vymezenou metodu odpočtu.

22 — Tento výraz použil generální advokát Cruz Villalón ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 52).

23 — Rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 17).

71. Podle mého mínění je jen stěží možné, aby bylo prostřednictvím konformního výkladu dosaženo souladu mezi čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice a čl. 15 odst. 4 třetí větou zákona o dani z obratu, což musí nicméně ověřit předkládající soud [24], a tudíž je věcí zmíněného soudu, aby zajistil plný účinek prvního z výše uvedených ustanovení tak, že z vlastního podnětu upustí od použití druhého z nich [25].

72. Z výše uvedeného vyplývá, že až do okamžiku, kdy vnitrostátní zákonodárce zcela jednoznačně upřesní, na jaké druhy zboží a služeb určených ke smíšenému využití se použije metoda založená na skutečném použití, a za předpokladu, že tato metoda zaručí přesnější výsledek, je nutné zabezpečit, aby se vůči německým daňovým orgánům bylo možné dovolávat klíče rozdělení založeného na obratu, který použil navrhovatel v původním řízení na základě jasných a bezpodmínečných ustanovení čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice.

73. Jinými slovy, mám za to, že vzhledem k neslučitelnosti čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu s šestou směrnicí je třeba mít za to, že Spolková republika Německo nevykonala řádně oprávnění, jež jí přiznává čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice, což znamená, že je v tomto členském státě použitelný výlučně klíč rozdělení založený na obratu.

74. Za těchto okolností jsou tedy irelevantní otázky, jimiž se předkládající soud táže na použití jiné metody pro výpočet rozsahu nároku na odpočet, než je klíč rozdělení založený na obratu, neboť tento klíč musí být použit ve všech případech smíšeného využití bez ohledu na to, jaké náklady byly vynaloženy na vstupu. Kromě toho je zjevné, že vstup čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu v platnost nemůže být důvodem k opravám DPH zaplacené na vstupu, neboť toto ustanovení nemůže být vůči navrhovateli v původním řízení uplatněno.

75. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr prohlásil, že čl. 17 odst. 5 první pododstavec a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát systematicky a bez rozlišení upřednostnil pro veškeré zboží a služby určené ke smíšenému využití namísto klíče rozdělení založeného na obratu, který má být podle výše uvedených ustanovení použit přednostně, jakékoli jiné metody pro výpočet rozsahu nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Dokud nebudou jasně určena plnění, na něž se použije alternativní metoda či metody výpočtu, s tím, že tyto metody musí navíc zaručit přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu, nemůže dotčený členský stát uložit osobám povinným k dani povinnost tyto alternativní metody používat.

76. Pro případ, že Soudní dvůr nebude souhlasit s výše uvedenou analýzou ani s odpovědí, kterou jsem právě navrhl, přezkoumám podpůrně všechny tři předběžné otázky položené předkládajícím soudem.

C – *Podpůrně, k první předběžné otázce*

77. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být DPH, která byla zaplacena na vstupu v souvislosti s budovou ke smíšenému využití, přiřazena nejprve ke zdanitelným a osvobozeným plněním týkajícím se užívání budovy, v kterémžto případě pouze ta část DPH, která se týká nepřiřazených plnění (zejména společných prostor budovy), musí být rozdělena podle obecného klíče rozdělení (založeného na ploše nebo na obratu), nebo zda se tento klíč rozdělení (založený na ploše nebo na obratu) naopak použije na všechna plnění, která na danou budovu připadají.

24 — Připomeňme si, že povinnost konformního výkladu vnitrostátního práva ve světle unijního práva nemůže zejména sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem*: viz zejména rozsudky Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, bod 55), a Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, bod 39).

25 — V tomto smyslu viz rozsudek Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 49 a citovaná judikatura).

78. Tuto otázku předkládající soud dále rozdělil podle toho, zda náklady vynaložené na vstupu představují náklady na pořízení a výstavbu budovy ke smíšenému využití [které byly dotčeny již ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)], nebo náklady na provoz této budovy [které nebyly předmětem otázky, kterou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) v posledně jmenované věci položil].

79. Jak vysvětluje předkládající soud, toto rozlišení podle povahy nákladů vynaložených na vstupu pramení nejspíše ze způsobu, jakým německé daňové orgány a soudy vykládají bod 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Podle tohoto výkladu nelze náklady na pořízení či výstavbu budovy ke smíšenému využití rozdělit podle plochy této budovy, nýbrž výlučně podle poměru mezi částmi budovy užívanými pro účely zdanitelných plnění a částmi budovy užívanými pro účely plnění osvobozených od daně, zatímco v případě nákladů na provoz budovy mají plnění, z nichž tyto náklady vyplývají, zpravidla užší souvislost s plochami budovy než s obratem, který je na těchto plochách uskutečňován.

80. Původ této otázky tkví zřejmě v další nepřesnosti nebo přinejmenším stylistické těžkopádnosti projevující se v odůvodnění rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Zatímco se v bodech 24 a 26 a ve výroku tohoto rozsudku v podstatě uvádí, že metoda, kterou si členský stát na základě čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice zvolí pro výpočet rozsahu nároku na odpočet, musí zaručit „přesnější“ určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu, bod 23 téhož rozsudku uvádí, že výpočet tohoto podílu musí být „co možná nejpřesnější“.

82. Přestože znění žádosti o předběžnou otázku není v tomto smyslu příliš jasné, z analýzy poskytnuté předkládajícím soudem zřejmě vyplývá, že první z navrhovaných možností, tj. použití klíče rozdělení vycházejícího z čl. 17 odst. 5 prvního či třetího pododstavce šesté směrnice pouze na ty části budovy, které jsou skutečně předmětem smíšeného využití, může zajistit ještě přesnější výsledek, než jaký vyplývá z výpočtu založeného na použití tohoto klíče na celou dotčenou budovu.

83. Je tedy třeba zjistit, zda je nutné, aby členský stát při výkonu oprávnění, jež mu přiznává čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice, zvolil takovou metodu výpočtu, která je co možná nejpřesnější, nebo zda postačí, když zvolená metoda zaručí přesnější určení rozsahu nároku na odpočet, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu [26].

84. K analýze, kterou poskytl předkládající soud, bych rád uvedl tři poznámky.

85. Zaprvé mám za to, že rozlišení provedené předkládajícím soudem, jež vychází z výkladu rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), nelze vztáhnout na podmínky dané čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, které se na rozdíl od situace, která vedla k vydání výše uvedeného rozsudku, týkají výlučně plnění, jež osoby povinné k dani uskutečňují k profesním účelům.

86. Jak totiž správně zdůraznila vláda Spojeného království v písemném vyjádření, rozsudek Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) se týkal otázky, zda měla osoba, která prodala budovu užívanou současně k obchodním i k soukromým účelům, podat přiznání k DPH i za část budovy užívanou k soukromým účelům. Poté, co Soudní dvůr připomněl, že osoba, která uskutečňuje plnění jako soukromá osoba, nejedná jako osoba povinná k DPH, v bodě 21 výše uvedeného rozsudku prohlásil, že „poměr mezi částí určenou k profesním činnostem a částí sloužící k soukromému využití musí osoba povinná k dani určit na základě poměru mezi profesním a soukromým využitím během roku, kdy došlo k pořízení, a nikoliv na základě zeměpisného rozdělení“, tj. jinými slovy nikoliv na základě využití jednotlivých ploch budovy.

26 — Úvahy, na jejichž základě vyvstala první předběžná otázka položená předkládajícím soudem, pochopila v tomto smyslu i vláda Spojeného království.

87. Jak vyplývá z odkazu na bod 50 stanoviska generálního advokáta F. G. Jacobse předneseného v téže věci (C-291/92, EU:C:1995:99), který je uveden v bodě 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), a jak dokládají příklady, na něž tento generální advokát upozornil, výše uvedené posouzení by mohlo být zřejmě ospravedlněno snahou zamezit riziku dvojího zdanění, k němuž by mohlo dojít v případě „přiřazení k soukromým účelům [vycházejícího z] neměnného plošného uspořádání daného majetku“, které by neumožňovalo, aby dotčená osoba využila opravný mechanismus stanovený v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice, pokud by byl způsob využití daných prostor později změněn.

88. Ve věci Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 54) Soudní dvůr ostatně vyloučil možnost určit poměr podle ploch budovy, která je uvedena v bodě 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), s odůvodněním, že situace, která nastala ve výše uvedené věci, se týkala jednotlivých částí a ploch budovy, „jež měly být užívány k profesním účelům“, tj. pro účely plnění, jež ve všech případech podléhají DPH a je u nich stále možné provést opravu.

89. Přestože předkládající soud tvrdí opak, bod 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) v žádném případě nebrání tomu, aby členský stát povolil či požadoval, aby byl v takové situaci, jaká nastala v projednávané věci, odpočitatelný podíl DPH zaplacené na vstupu vypočten podle využití jednotlivých ploch budovy.

90. Co se zadruhé týče dvojznačného znění bodu 23 rozsudku BLC BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), k jeho vyjasnění zcela postačí výklad výroku tohoto rozsudku a dalších shodných bodů obsažených v jeho odůvodnění. Vyplývá z nich totiž jediný závěr, a sice ten, že metoda, kterou si na základě možnosti uvedené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice zvolí členský stát pro určité plnění, aby vypočetl odpočitatelný podíl DPH, nemusí zaručit co možná nejpřesnější výsledek, ale musí zaručit přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu.

91. V rámci prostoru pro uvážení, který členským státům náleží v okamžiku, kdy se rozhodují mezi jednotlivými metodami výpočtu, jež jsou stanoveny v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, nelze požadovat, aby si zvolily metodu, která jim zaručí co možná nejpřesnější výsledek, za předpokladu, že zvolená metoda zajistí dodržení zásady neutrality a členský stát se domnívá, že tato metoda bude výhodnější ve smyslu administrativního zjednodušení.

92. Vzhledem k tomu, že klíč rozdělení založený na obratu, který si zvolil normotvůrce Evropské unie, již vychází z určitých zjednodušení, jejichž cílem je zajistit spravedlivý a přiměřeně přesný výpočet konečné odpočitatelné částky[27], nelze klást členským státům, které uplatňují oprávnění zvolit si jiný klíč nebo jinou metodu, povinnost určit metodu, která zaručí co možná nejpřesnější výsledek, jinak by bylo zmíněné oprávnění zbaveno užitečného účinku, což platí tím spíše, uvědomíme-li si nepřeberné množství různých možností, jimž musí vnitrostátní daňové orgány v tomto ohledu čelit.

93. Jak tvrdí Komise spolu s vládou Spojeného království, znamená to, že členský stát se může zcela volně rozhodnout pro použití klíče rozdělení založeného na způsobu využití (pro zdanitelná plnění či plnění osvobozená od daně) všech částí budovy určené ke smíšenému využití, nebo případně přiřadit náklady vynaložené na vstupu ke konkrétním částem budovy, s tím, že klíč rozdělení použije pouze na ty části budovy, jež nemohou být přiřazeny.

27 — V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Cruze Villalóna přednesené ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 33).

94. Domnívám se tedy, že je namístě zamítnout tvrzení německé vlády, která se domnívá, že přímé přiřazení nákladů ke konkrétním částem budovy (ke smíšenému využití) nepředstavuje další „klíč rozdělení“ stanovený v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice v té podobě, v jaké jej vykládá rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), a je v takovémto případě použitelný výlučně čl. 17 odst. 2 šesté směrnice a odstavec 5 zmíněného článku je relevantní pouze pro náklady, které nelze přiřadit k žádným konkrétním částem budovy, například náklady vynaložené na údržbu společných prostor.

95. Mohu připustit, že přímým přiřazením nelze, na rozdíl od metod založených na poměru rozdělení, vyjádřit procentní podíl týkající se způsobu využívání. Je však třeba připomenout, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice přiznává členským státům možnost povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď *veškerého* zboží a služeb, nebo jejich *části*. Bez ohledu na tvrzení německé vlády je tedy třeba mít za to, že možnost přímého přiřazení souvisejících nákladů ke konkrétním částem budovy určené ke smíšenému využití spadá do rámce výkonu oprávnění, které je stanoveno v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice.

96. Třetí a poslední z mých poznámek se týká rozsahu pojmu „určité plnění“ ve smyslu rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. V bodech 19 a 26 tohoto rozsudku, jakož i v jeho výroku Soudní dvůr rozhodl, že takovýmto plněním je „výstavba budovy ke smíšenému využití“. Jak tvrdí zejména Komise, neznamená to však, že oprávnění, jež členským státům přiznává čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice, se nevztahuje na užívání, údržbu a provoz této budovy. Z článku 17 odst. 5 šesté směrnice ani z judikatury Soudního dvora nevyplývá, že by mělo být rozlišováno mezi náklady na pořízení budovy ke smíšenému využití a náklady na využití či provoz této budovy.

98. Není mi jasné ani to, proč by mělo být zakázáno, aby členský stát, který se již rozhodl, že pro odpočet DPH zaplacené z nákladů na výstavbu a pořízení budovy ke smíšenému využití použije namísto klíče rozdělení založeného na obratu některou z alternativních metod, použil tutéž metodu i na výpočet odpočitatelné DPH vztahující se k nákladům na využití či na provoz této budovy.

99. Zásadní podmínkou je podle mého mínění to, aby při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH zavedený šestou směrnicí, zaručila zvolená metoda přesnější výsledek výpočtu rozsahu nároku na odpočet, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu.

100. Pokud se tedy členský stát domnívá, že tak tomu zpravidla bývá v případě plnění spočívajících v užívání, údržbě či provozu budovy ke smíšenému využití, například proto, že náklady na tato plnění souvisí spíše s plochou budovy než s obratem vyplývajícím z jednotlivých částí budovy, pak podle mého názoru nic nebrání tomu, aby tento členský stát uplatnil na tento druh plnění oprávnění, jež mu přiznává čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice.

101. Pod podmínkou, že členský stát dodrží zásady, na kterých je založen společný systém DPH, náleží tedy předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda metoda výpočtu založená na ploše zaručí, při výpočtu odpočitatelné DPH vztahující se k nákladům na užívání, údržbu či provoz budovy ke smíšenému využití, přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu.

D – *Podpůrně, ke druhé a třetí předběžné otázce*

102. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je členský stát oprávněn požadovat, aby osoba povinná k dani provedla na základě článku 20 šesté směrnice opravu původního odpočtu DPH v případě, že tento členský stát v daném opravném období upřednostňuje, aby byl v souvislosti s výstavbou budovy ke smíšenému využití použit namísto klíče rozdělení (podle obratu) použitelného v okamžiku, kdy byl proveden původní odpočet, klíč rozdělení DPH zaplacené na vstupu.

103. Z odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že pochybnosti předkládajícího soudu vyvstaly v situaci, v níž se původní odpočet provedený navrhovatelem v původním řízení týkal celkem pěti let (1999–2003) předcházejících okamžiku, kdy vstoupil v platnost čl. 15 odst. 4 třetí věta zákona o dani z obratu (1. ledna 2004), a v níž se poměr mezi zdanitelným a osvobozeným použitím budovy nijak nezměnil, a to ani před okamžikem, kdy zmíněné ustanovení vstoupilo v platnost, ani po něm.

104. Pro případ, že bude odpověď na druhou otázku kladná, se předkládající soud prostřednictvím své třetí otázky táže, zda tomu, aby byla provedena výše uvedená oprava, brání nicméně zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, vzhledem k tomu, že takováto oprava není ve vnitrostátních právních předpisech výslovně upravena a nebylo pro ni zavedeno žádné přechodné období.

105. Nezávisle na otázce zpětné účinnosti této opravy mají německá vláda a vláda Spojeného království za to, že členský stát je oprávněn uložit provedení opravy v důsledku změny právních předpisů týkající se metod výpočtu rozsahu nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Komise se vyjadřuje v opačném smyslu pod podmínkou, že osoba povinná k dani nezískala žádnou neoprávněnou výhodu a je zachována neutralita DPH.

106. Přestože se nárok na odpočet daně uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu, a přestože tento nárok nemůže být v zásadě omezen [28], šestá směrnice zavádí rovněž pravidla pro opravu původního odpočtu DPH, která jsou také nedílnou součástí úpravy odpočtů DPH, která je obsažena v této směrnici [29].

107. Článek 20 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že původní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok, nebo jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu.

108. Článek 20 odst. 2 téže směrnice stanoví, že u investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží. *Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně* v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

109. Výše uvedené ustanovení opravňuje členské státy k tomu, aby u nemovitého majetku, který byl pořízen jako investiční majetek, prodloužily opravné období až na 20 let [30].

110. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pravidla stanovená šestou směrnicí ve věcech oprav odpočtů směřují ke *zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby operace uskutečněné v dřívější fázi dále poskytovaly nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani*. Prostřednictvím uvedených pravidel má tato směrnice za cíl *založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu* [31].

28 — Viz zejména rozsudek Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 32 a citovaná judikatura).

29 — Viz zejména rozsudky Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 50), a Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, bod 33).

30 — Na základě článku 15a zákona o dani z obratu se Spolková republika Německo rozhodla pro desetileté opravné období.

31 — Viz zejména rozsudek Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 57), a Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, bod 34) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

111. Konkrétně v souvislosti s investičním majetkem, který je často používán v období více let, v jejichž průběhu se jeho použití může měnit, Soudní dvůr rovněž rozhodl, že opravné období pro odpočty *umožňuje zabránit nepřesnostem při výpočtu odpočtů daně* nebo neodůvodněným zvýhodněním nebo znevýhodněním osoby povinné k dani, zejména pokud změny skutečností původně vzatých v úvahu pro stanovení výše odpočtů daně nastaly po podání daňového přiznání [32].

112. Jak je uvedeno v čl. 20 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, původní odpočet se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok, nebo podle odstavce 2 tohoto článku, který se použije na investiční majetek, na základě *změn* poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

113. Zejména s ohledem na čl. 20 odst. 2 šesté směrnice Soudní dvůr v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 53) připustil, že oprava původního odpočtu DPH může být následkem změny právních předpisů týkajících se nároku na odpočet, k níž došlo současně se změnou týkající se práva rozhodnout se pro zdanění plnění uskutečněného na výstupu, které bývá v zásadě od daně osvobozeno.

114. Komise ve svém vyjádření v podstatě tvrdí, že takovouto opravu lze nicméně připustit pouze v situaci, kdy se daná změna týká zdanitelnosti dotyčného plnění, tj. v situaci, kdy se vztahuje k samotné existenci nároku na odpočet. Jednalo by se tedy pouze o případy, v nichž by hrozilo, že by osoba povinná k dani mohla být neoprávněně zvýhodněna nebo znevýhodněna.

115. Zdá se nicméně, že takovýto postoj, který upřednostňuje pouze jeden z cílů opravy odpočtů, nebere v potaz úvahy Soudního dvora, podle nichž opravy odpočtů směřují ke zvýšení přesnosti odpočtů a umožňují zabránit nepřesnostem při výpočtu odpočtů daně.

116. Je zjevné, že k opravě odpočtu musí dojít v případě, že členský stát provede změnu týkající se zdanitelnosti určitého plnění na výstupu či jeho osvobození od daně, za předpokladu, že budou dodržena ustanovení šesté směrnice. O závaznosti provedení takovéto opravy není žádných pochyb [33].

117. Článek 20 šesté směrnice nebrání nicméně tomu, aby členský stát požadoval provedení takovéto opravy i v případě, že se tento členský stát rozhodl změnit způsob, jakým je počítán rozsah nároku na odpočet, přičemž si v souladu s čl. 17 odst. 5 třetím pododstavcem šesté směrnice a se zásadami, na kterých je založen společný systém DPH, zvolil metodu, která zaručí přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu.

118. V takovémto případě totiž oprava zvyšuje přesnost odpočtů, které mají být provedeny během let, v nichž dochází k odpisům nákladů na nabytí nemovitého majetku [34].

119. A ostatně, jak uvádí i vláda Spojeného království, pokud by bylo osobám povinným k dani umožněno, v souladu s tvrzením Komise, aby v souvislosti s nemovitým majetkem během celého opravného období nadále používaly klíč rozdělení založený na obratu, přestože členský stát přijal změnu právních předpisů, v níž upřednostnil použití jiné metody výpočtu, vedoucí k přesnějšímu výsledku, docházelo by ke zvýhodňování osob povinných k dani, které nabyly nemovitý majetek dříve,

32 — V tomto smyslu viz rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25), a usnesení Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

33 — V tomto smyslu viz rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 30), a usnesení Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 23).

34 — Připomeňme si, že zvláštní režim oprav vyhrazený investičnímu majetku, zejména v podobě nemovitého majetku, lze vysvětlit trvalým použitím tohoto majetku a současnými odpisy nákladů na jeho nabytí: v této souvislosti viz zejména rozsudek Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 55 a citovaná judikatura).

než tato změna právních předpisů vstoupila v platnost. V takovémto případě by totiž bylo umožněno, aby byla pro celé opravné období (trvající 5 až 20 let podle rozhodnutí členských států) roční oprava i navzdory této změně právních předpisů stále počítána metodou vedoucí k méně přesnému výsledku, která byla dříve používána pro plnění spočívající v nabytí či zajištění tohoto druhu majetku.

120. Mám tedy za to, že článek 20 šesté směrnice nebrání tomu, aby členský stát požadoval, aby osoba povinná k dani provedla opravu původního odpočtu DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s náklady na výstavbu budovy ke smíšenému využití v případě, že tento členský stát v tomto opravném období legislativní cestou upřednostňuje, aby byl použit klíč rozdělení, který zaručuje přesnější výsledek odpočitatelné DPH, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení použitelného v okamžiku, kdy byl proveden původní odpočet.

121. Členské státy musí nicméně při výkonu takovéto pravomoci, která jim byla svěřena šestou směrnicí, dodržovat zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání osob povinných k dani, které jsou součástí unijního právního řádu [35].

122. Prvně jmenovaná zásada vyžaduje zaprvé, aby právní pravidla byla jasná a přesná, a zadruhé, aby jejich použití bylo pro právní subjekty předvídatelné [36].

123. Zásada právní jistoty se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá [37].

124. Soudní dvůr již ostatně rozhodl v tom smyslu, že zásada právní jistoty brání tomu, aby byl počátek časové působnosti aktu unijního práva stanoven na den předcházející jeho vyhlášení, s výhradou výjimečných případů odůvodněných cílem obecného zájmu [38].

125. V projednávané věci poukazuje předkládající soud na několik okolností, z nichž vyvozuje, že je namístě pochybovat o dodržení výše uvedené zásady.

126. Kromě úvah, které jsem uvedl v mé primárně podané analýze, zcela souhlasím s argumentem vzneseným předkládajícím soudem, podle něhož je znění čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu natolik nepřesné, že lze mít za to, že má vést k tomu, aby byla oprava DPH zaplacené na vstupu prováděna i v případě odpočtů již schválených za roky předcházející vstupu tohoto ustanovení v platnost.

127. Jak uvádí předkládající soud, toto ustanovení nemá totiž žádnou souvislost s článkem 15a zákona o dani z obratu, jímž byl do vnitrostátního právního řádu proveden článek 20 šesté směrnice [39].

128. Vzhledem k tomu, že provedení opravy, které požadují daňové orgány na základě čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu, nevyplývá z článku 20 šesté směrnice, osoba povinná k dani nemůže rozumně předvídat, že od ní bude takováto oprava vyžadována, pokud jasně a výslovně nevyplývá z dotčené změny právních předpisů.

35 — V tomto smyslu viz rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 57), „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32), a Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 30).

36 — Rozsudek Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 28).

37 — Tamtéž (bod 29 a citovaná judikatura).

38 — V tomto smyslu viz rozsudek „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, bod 33 a 34).

39 — Článek 15a zákona o dani z obratu ostatně upravuje pouze opravu v případech změny skutečností zohledněných za účelem provedení původního odpočtu, čímž do vnitrostátního práva provádí čl. 20 odst. 1 šesté směrnice a nikoliv čl. 20 odst. 2 této směrnice.

129. Kromě toho nemůže německá vláda vážně tvrdit, že situace, která je dotčena v projednávané věci, je shodná se situací, která vedla k vydání rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263).

130. Zatímco v této poslední věci Soudní dvůr konstatoval, že nizozemský zákonodárce přijal opatření, jimiž zamezil tomu, aby byly osoby povinné k dani zaskočeny použitím daného zákona v souvislosti s opravami nároku na odpočet, neboť jim ponechal dobu nezbytnou k tomu, aby se přizpůsobily nové situaci [40], v projednávané věci tomu tak zajisté není, vzhledem k tomu, že předkládající soud v této souvislosti upozorňuje na skutečnost, že nebyl zaveden žádný přechodný režim.

131. Vzhledem k tomu, že daňové orgány se v projednávané věci snažily, aby prostřednictvím oprav DPH zaplacené na vstupu získal čl. 15 odst. 4 třetí věta zákona o dani z obratu zpětnou účinnost, je třeba uvést, že takovýto účinek může být v souladu se zásadou právní jistoty pouze ve výjimečných situacích odůvodněných cílem obecného zájmu, například bojem proti aktům směřujícím k daňovým únikům [41] nebo snahou zabránit tomu, aby byly ve velkém rozsahu prováděny nežádoucí finanční praktiky [42]. V projednávané věci se však předkládající soud ani německá vláda nezmínily o tom, že by bylo přijetí čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu odůvodněno plněním jednoho či několika takovýchto cílů.

132. Pokud jde o zásadu ochrany legitimního očekávání, je třeba uvést, že se týká každého jednotlivce, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl [43].

133. Za takových podmínek, jaké nastaly ve věci v původním řízení, je tedy třeba ověřit, zda akty správního orgánu vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné očekávání, a je-li tomu tak, prokázat legitimní charakter tohoto očekávání [44].

134. Z vysvětlení uvedených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že klíč rozdělení, který použil navrhovatel v původním řízení, byl v řízeních probíhajících před Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu) daňovými orgány schválen pro účely zdaňovacích období 2001 a 2002.

135. Tuto okolnost musí předkládající soud nutně zohlednit. Především je dáno, že pokud bylo prokázáno, že přinejmenším pro dva výše uvedené roky vyjádřily daňové orgány s konečnou platností souhlas, tato okolnost musí podle mého názoru bránit jakémukoli zpětnému použití čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu. Takováto zpětná účinnost by totiž zbavila osoby povinné k dani nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, jehož s konečnou platností nabyly na základě předchozí právní úpravy [45]. Předkládající soud musí dále ověřit, zda výše uvedený souhlas může mít dopad i na rozsah nároku na odpočet DPH za zdaňovací období 1999 a 2000. Konkrétně musí posoudit, zda navrhovatel v původním řízení mohl získat ujištění ze strany daňových orgánů nebo zda mohl z jejich jednání přípustně vyvodit, že tento souhlas měl platit zejména pro obě výše uvedená zdaňovací období.

136. Rád bych nicméně připomněl, že takovéto posouzení se stane zbytečným v případě, že se Soudní dvůr přikloní k analýze, kterou jsem primárně provedl a podle níž čl. 15 odst. 4 třetí věty zákona o dani z obratu nemůže být uplatňován vůči navrhovateli v původním řízení, neboť je neslučitelný s čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice.

40 — Rozsudek Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 81).

41 — Tamtéž (body 71 a 77).

42 — Rozsudek „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, body 38 a 39).

43 — V této souvislosti viz zejména rozsudek Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 44 a citovaná judikatura).

44 — Tamtéž (bod 45 a citovaná judikatura).

45 — V tomto smyslu viz rozsudek Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 39 a citovaná judikatura).

V – **Závěry**

137. S ohledem na úvahy, jež jsem uvedl ve své primárně provedené analýze, navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) následovně:

„Článek 17 odst. 5 první pododstavec a čl. 19 odst. 1 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát systematicky a bez rozlišení upřednostnil pro veškeré zboží a služby určené ke „smíšenému využití“ namísto klíče rozdělení založeného na poměru mezi obratem, jež má plynout z pronájmu obchodních prostor (podléhajícího dani z přidané hodnoty) a obratem plynoucím z jiných nájemních plnění (osvobozených od daně z přidané hodnoty), jakékoli jiné metody pro výpočet rozsahu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Dokud nebudou jasně určena plnění, na něž se použije alternativní metoda či metody výpočtu, s tím, že tyto metody musí navíc zaručit přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití uvedeného klíče rozdělení založeného na obratu, nemůže dotčený členský stát uložit osobám povinným k dani povinnost tyto alternativní metody používat.“