Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
přednesené dne 29. června 2016 [1]

Věc C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA
proti
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě, Itálie)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Šestá směrnice 77/388/EHS — Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Odpočítatelný podíl — Výpočet“

I – **Úvod**

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě, Itálie) se týká výkladu čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice 77/388/EHS [2], která členským státům umožňuje odchýlit se od obecného pravidla výpočtu odpočitatelného podílu stanoveného ve druhém pododstavci tohoto odstavce a v článku 19 této směrnice.

2. Klíčová otázka této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týká působnosti výše uvedené výjimky. Týká se pouze „zboží a služeb se smíšeným využitím“, tj. zboží a služeb, které jsou použity pro uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro plnění, u kterých odpočitatelná není, jako je tomu u ostatních výjimek stanovených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, nebo má širší působnost než uvedené výjimky a vztahuje se tak na veškeré zboží a služby pořízené „smíšenou osobou povinnou k dani“, tj. osobou povinnou k dani, která uskutečňuje plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a zároveň plnění, u nichž daň odpočitatelná není? Vyvstává také otázka, jaké metody výpočtu mohou být členským státem podle této výjimky zavedeny.

3. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Mercedes Benz Italia SpA (dále jen „Mercedes Benz“) a italskými daňovými orgány ohledně nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) této společnosti.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 160) (dále jen „šestá směrnice“).

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

4. Podle předběžné otázky se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad článků 168 a 173 až 175 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[3].

5. Z předkládacího rozhodnutí však vyplývá, že spor v původním řízení se týká nároku na odpočet daně společnosti Mercedes Benz ve zdaňovacím období roku 2004. Jak uvádí Evropská komise, směrnice 2006/112, která zrušila a nahradila šestou směrnici až s účinkem od 1. ledna 2007[4], se proto na relevantní skutečnosti ve sporu v původním sporu *rationae temporis* nevztahuje.

6. Je tedy třeba použít šestou směrnici, což však nemá žádný vliv na podstatu odpovědi na otázku položenou předkládajícím soudem, neboť relevantní ustanovení obou směrnic jsou v podstatě totožná[5].

7. Odstavce 1, 2 a 5 článku 17 šesté směrnice nazvaného „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“ ve znění vyplývajícím z jejího článku 28f, zní:

„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 s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je v tuzemsku daňovým dlužníkem;

[…]

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:

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

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

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;

3 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

4 — Viz čl. 411 odst. 1 a článek 413 směrnice 2006/112.

5 — Článek 17 odst. 2 a 5 a článek 19 šesté směrnice tak obsahují ustanovení, která *mutatis mutandis* odpovídají článkům 168 a 173až 175 směrnice 2006/112.

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

e) stanovit, že pokud je daň z přidané hodnoty, jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.“

8. Článek 19 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. 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. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

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

2. Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vylučuje výše obratu […] vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím […]“

B – *Italské právo*

9. Článek 19 odst. 5 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (nařízení prezidenta Italské republiky č. 633, kterým se zavádí a upravuje daň z přidané hodnoty) ze dne 26. října 1972 (dále jen „NPR č. 633/72“), stanoví:

„Co se týče osob povinných k dani, které uskutečňují plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a zároveň plnění osvobozená […], nárok na odpočet daně se přiznává pouze u části DPH připadající na částku vztahující se k prvním plněním a příslušná částka se vypočte s použitím odpočitatelného podílu uvedeného v článku 19-a.“

10. Článek 19-a NPR č. 633/72 zní:

„1. Odpočitatelný podíl uvedený v čl. 19 odst. 5 se vypočte na základě poměru mezi částkou plnění, u nichž je daň odpočitatelná, uskutečněných v průběhu roku a stejnou částkou zvýšenou o plnění osvobozená od daně v průběhu stejného roku. Odpočitatelný podíl se zaokrouhlí na celé jednotky nahoru nebo dolů podle toho, zda číslo za desetinnou čárkou je nebo není větší než pět desetin.

[…]

2. Za účelem výpočtu odpočitatelného podílu uvedeného v prvním odstavci se nepřihlíží k […] osvobozeným plněním vyjmenovaným v bodech 1) až 9) [článku 10 NPR č. 633/72], pokud nespadají do hlavní činnosti osoby povinné k dani nebo jsou příležitostná ve vztahu ke zdanitelným plněním, aniž je dotčena nemožnost odpočtu daně související se zbožím a službami použitými výhradně pro uskutečnění těchto posledně uvedených plnění.“

III – **Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem**

11. Po daňové kontrole doručila Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (italská daňová správa, regionální ředitelství, dále jen „Agenzia“) společnosti Mercedes Benz daňový výměr vydaný pro DPH za zdaňovací období roku 2004 na částku 1 755 882 eur, bez částek odpovídajících sankcím a úrokům. V rozhodnutí o vymáhání bylo uvedeno, že úroky získané společností Mercedes Benz z půjček poskytnutých jejím dceřiným společnostem v celkové výši 41 878 647 eur byly nesprávně vyloučeny z výpočtu podílu uvedeného v článku 19-a NPR č. 633/72.

12. Ve svém přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2004 označila Mercedes Benz svou finanční činnost, tj. poskytování půjček, jako příležitostnou ve vztahu ke svým zdanitelným činnostem, což odůvodnilo vyloučení úroků získaných z těchto půjček z výpočtu podílu. Agenzia měla za to, že poskytování uvedených půjček bylo jednou z hlavních činností společnosti Mercedes Benz, přičemž odkázala na skutečnost, že dotčené úroky představovaly 71,64 % celkového obratu společnosti.

13. Mercedes Benz napadla daňový výměr Agenzia žalobou ke Commissione tributaria provinciale di Roma (Oblastní daňový soud v Římě, Itálie), který ji zamítl. Společnost tedy proti tomuto rozhodnutí podala odvolání k předkládajícímu soudu.

14. V rámci sporu v původním řízení společnost Mercedes Benz poukázala zaprvé na příležitostnou povahu svých finančních operací a zadruhé na narušující účinky režimu italské DPH ve prospěch italských daňových orgánů v závislosti na použití metody výpočtu „matematického“ podílu založené na výhradně formálním kritériu (na složení obratu osoby povinné k dani) spíše než na „věcné“ metodě výpočtu podílu založené na skutečném posouzení podílu nákupů, které jsou určeny pro zdanitelná plnění. V tomto ohledu předožila Mercedes Benz dva znalecké posudky, které poukázaly na minimální souvislost nákladů vynaložených společností v roce 2004 na pořízení zboží a služeb s jejími osvobozenými plněními, tj. s finanční činností [6].

15. Mezi účastníky je nesporné, že metoda stanovení nároku na odpočet, uvedená v čl. 19 odst. 5 NPR č. 633/72, se použije na veškeré zboží a služby pořízené smíšenou osobou povinnou k dani v průběhu zdaňovacího období.

16. Společnost tvrdí, že italský zákonodárce nesprávně provedl články 173 až 175 směrnice 2006/112, když podle čl. 19 odst. 5 NPR č. 633/72 stanovil, že výpočet odpočitatelného podílu uvedený v článku 19-a NPR č. 633/72 se použije na veškeré zboží a služby pořízené smíšenými osobami povinnými k dani. Taková metoda výpočtu neumožňuje stanovit přesně tu část DPH, která má být přičítána plněním, u nichž je daň odpočitatelná. Podle společnosti výše uvedené články této směrnice upřesňují, že působnost podílu je omezena na zboží a služby, které jsou osobou povinnou k dani použity souběžně k uskutečnění plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a plnění, u nichž daň odpočitatelná není.

17. Agenzia opětovně uvedla, že daňové opatření bylo v souladu se zákonem a připomněla důvody uvedené v daňovém výměru.

6 — Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že jedna z těchto zpráv došla k závěru o souvislosti ve výši 0,22 % a druhá k závěru o souvislosti ve výši 0.

18. Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě) přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání pro účely nároku na odpočet daně výkladu článků 168 a173 až 175 směrnice č. 2006/112/ES na základě zásad proporcionality, efektivity a neutrality, jak jsou stanoveny v unijním právu, italské právní předpisy (konkrétně čl. 19 odst. 5 a článek 19-a NPR č. 633/72) a praxe vnitrostátní daňové správy, které ukládají odkaz na složení obratu hospodářského subjektu, i pro určení tzv. příležitostných plnění, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na složení a skutečném určení nákupů, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou z činností – zdanitelných a nezdanitelných – vykonávaných poplatníkem?“

19. Písemná vyjádření předložily společnost Mercedes Benz, italská vláda, jakož i Komise, které se zúčastnily jednání konaného dne 14. dubna 2016.

IV – **Právní analýza**

A – *K obsahu předběžné otázky*

20. Žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad čl. 19 odst. 5 a článku 19-a NPR č. 633/72, jakož i na praxi vnitrostátní daňové správy, aby mohl rozhodnout, zda tyto články a tato praxe jsou v souladu s články 168 a 173 až 175 směrnice 2006/112.

21. Je třeba poukázat na to, že na základě článku 267 SFEU má Soudní dvůr pravomoc rozhodovat o výkladu Smluv, jakož i o platnosti a výkladu aktů přijatých orgány Evropské unie. Pravomoc Soudního dvora je omezena pouze na přezkum ustanovení unijního práva. Posouzení dosahu vnitrostátních ustanovení a způsobu, jakým musí být používána, přísluší vnitrostátnímu soudu [7].

22. Kromě toho – jak je uvedeno v bodech 5 a 6 tohoto stanoviska – na relevantní skutečnosti sporu v původním řízení se *rationae temporis* nevztahuje směrnice 2006/112, ale šestá směrnice.

23. Proto je třeba předběžnou otázku chápat tak, že má za cíl určit, zda čl. 17 odst. 2 a 5 a článek 19 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a praxi vnitrostátní daňové správy, jako jsou ty dotčené ve sporu v původním řízení, které ukládají osobám povinným k dani uskutečňujícím plnění, u nichž daň není odpočitatelná, a zároveň plnění, u nichž daň odpočitatelná je, stanovit částku odpočitatelné DPH pro veškeré pořízené zboží a služby, včetně zboží a služeb použitých výhradně pro uskutečnění buď plnění, u nichž je daň odpočitatelná, nebo plnění, u nichž daň odpočitatelná není, za použití podílu stanoveného podle článku 19 této směrnice.

B – *Úvodní poznámky*

24. Úvodem je třeba stručně připomenout základní zásady vymezující nárok na odpočet DPH.

25. Z článku 17 odst. 2 šesté směrnice vyplývá, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH, „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění“. Vymezení nároku na odpočet je tak založeno na propojení uhrazených vstupních nákladů s výstupními operacemi [8] .

7 — Rozsudek ze dne 1. června 2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, bod 29), jakož i usnesení ze dne 25. ledna 2007, Kovaľský (C-302/06, nezveřejněné, EU:C:2007:64, bod 17 a citovaná judikatura).

8 — Podobně viz stanovisko generálního advokáta F. Jacobse ve věci Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, bod 71).

26. Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na odpočet daně stanovený v článku 17 a následujících této směrnice základní zásadu společného systému DPH, který nemůže být v zásadě omezen a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu [9].

27. Účelem tohoto systému je podle Soudního dvora zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností. Pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo jejich výsledky, společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH [10].

28. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nenáležejících do působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybírání daně na výstupu, ani k odpočtu daně na vstupu [11].

29. Článek 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice logicky stanoví, že co se týče zboží a služeb se smíšeným využitím [12], je odpočitatelný jen „podíl DPH, připadající na [hodnotu odpočitatelného plnění]“. Podle druhého pododstavce je tento podíl stanoven podle článku 19 téže směrnice, jehož odstavec 1 v podstatě stanoví výpočet odpočitatelného podílu jako zlomek odpovídající obratu, který se vztahuje k plněním, u nichž je DPH odpočitatelná a celkového obratu [13].

30. Výpočet odpočitatelného podílu stanovený v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice znamená přibližné určení části DPH vztahující se ke zdanitelným plněním osoby povinné k dani, jelikož by bylo obecně obtížné, dokonce nemožné, stanovit přesně v jaké míře jsou zboží a služby se smíšeným využitím použity pro uskutečnění uvedených plnění [14]. Tento výpočet je založen na předpokladu, podle kterého složení zboží a služeb se smíšeným využitím odpovídá složení obratu osoby povinné k dani. Jinak řečeno, obecné pravidlo výpočtu podílu vychází ze zásady, že zboží a služby se smíšeným využitím jsou osobou povinnou k dani použity pro její zdanitelné činnosti a pro její osvobozené činnosti poměrně podle obratu každé z nich.

31. Podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice se však členské státy mohou od obecného pravidla výpočtu podílu stanoveného v článku 19 této směrnice odchýlit a oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby stanovila odpočitatelnou částku za použití zvláštních podílů, totiž jednou z ostatních metod výpočtu vyjmenovaných v tomto pododstavci v písmenech a) až e) [15].

9 — Viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 56 a citovaná judikatura). K tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet a být součástí prvků spoluurčujících cenu těchto plnění. Nárok na odpočet daně je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů posledně uvedené osoby a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 23 a 24 a citovaná judikatura).

10 — Viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 57 a citovaná judikatura).

11 — Viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 16 a citovaná judikatura).

12 — Zboží a služby se smíšeným využitím jsou často režijní náklady, které se vztahují jak ke zdanitelným plněním, tak k osvobozeným plněním osoby povinné k dani.

13 — Viz rovněž stanovisko generálního advokáta F. Jacobse ve věci Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, bod 10). Plnění, která nespadají do oblasti působnosti šesté směrnice a u nichž tedy není daň odpočitatelná, musí být z výpočtu odpočitatelného podílu uvedeného v článcích 17 a 19 šesté směrnice vyloučena. Viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 54 a citovaná judikatura).

14 — Viz rovněž stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, bod 33), který konstatuje, že obecné pravidlo výpočtu podílu stanovené v článku 19 šesté směrnice „dovoluje v zásadě spravedlivý a přiměřeně přesný výpočet konečné odpočitatelné částky“. Viz také stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ve věci Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, bod 92).

15 — Odchylující povaha článku 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice vyplývá z úvodního výrazu tohoto pododstavce („Členské státy nicméně mohou“). Členské státy se nemusí omezovat na jednu z metod vyjmenovaných v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci. Viz rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 38).

32. Italská vláda v projednávané věci uvedla, že přijetím napadené právní úpravy, totiž čl. 19 odst. 5 a článku 19-a NPR č. 633/72, využil italský zákonodárce možnosti stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice [16]. Kromě toho považuji za zřejmé, že tato právní úprava by nemohla být odůvodněna ostatními výjimkami stanovenými v témže pododstavci písm. a) až e), které umožňují stanovení odlišného podílu pro každou oblast činnosti [(písm. a) a b)], provést odpočet daně podle skutečného určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti [písm. c)] a nezohledňovat nevýznamné neodpočitatelné částky [písm. e)] [17]. V důsledku toho se v následující analýze omezím na zkoumání výjimky stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice.

33. Vyvstala tedy otázka, zda tato výjimka stanovená v čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice (dále jen „výjimka stanovená v bod d)“) povoluje takovou právní úpravu, jako je právní úprava použitelná v původním řízení, která smíšeným osobám povinným k dani ukládá stanovit odpočitatelnou částku pro veškeré zboží a služby pořízené na vstupu, bez ohledu na jejich použití, za pomoci podílu stanoveného podle článku 19 šesté směrnice.

34. Tato otázka zahrnuje dva aspekty, které postupně prozkoumám. Zaprvé je třeba si položit otázku ohledně působnosti výjimky stanovené v bodě d) a zejména, zda se, narozdíl od obecného pravidla výpočtu odpočitatelného podílu a ostatních výjimek stanovených v čl. 17 odst. 5 prvním, respektive třetím pododstavci šesté směrnice, týká jen zboží a služeb se smíšeným využitím. Zadruhé vyvstává otázka, jaké jsou metody výpočtu dovolené výjimkou v bodě d).

C – *K působnosti článku 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice*

1. K různým navrhovaným výkladům

35. Podle svého znění umožňuje čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice členským státům „oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených“.

36. Pokud jde o výraz „z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených“, jsou v projednávané věci navrhovány dva různé výklady.

37. Italská vláda a Komise [18] mají za to, že tento výraz musí být chápan tak, že se týká veškerého zboží a služeb, které jsou použity buď pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná, nebo pro plnění, u nichž odpočitatelná není. Takový výklad vede k zahrnutí veškerého zboží a služeb pořízených smíšenou osobou povinnou k dani v průběhu zdaňovacího období do působnosti výjimky stanovené v bodě d).

38. Společnost Mercedes Benz naopak tvrdí, že tento výraz musí být vykládán tak, že se týká výhradně zboží a služeb se smíšeným využitím, pořízených osobou povinnou k dani v průběhu zdaňovacího období.

16 — Odpovídá nynějšímu článku 173 odst. 2 směrnice 2006/112. Podle italské vlády je text článku 174 směrnice 2006/112 (dřívější článek 19 šesté směrnice) v podstatě převzat v článku 19-a NPR č. 633/72.

17 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19). Mimochodem poznamenávám, že význam spojení „aby si zvolily vynětí z nároku na odpočet za určitých podmínek“ použitý Soudním dvorem ve výše citovaném bodu a bodu 23 téhož rozsudku není zřejmý. Bylo nicméně převzato v rozsudku ze dne 12. září 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 31).

18 — Domnívám se, že postoj Komise se v průběhu řízení před Soudním dvorem vyvíjel. Ve svém písemném vyjádření měla za to, že dotčený italský režim, který ukládá osobě povinné k dani použít metodu podílu bez ohledu na použití pořízeného zboží a služeb, je zjevně v rozporu se zásadou neutrality DPH.

39. Připouštím, že znění čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice jasností nevyniká [19]. Nicméně z důvodů rozvedených níže se přikláním k výkladu zastávanému společností Mercedes Benz, poněvadž výklad navrhovaný italskou vládou a Komisí je podle mého názoru v rozporu s judikaturou Soudního dvora a neslučitelný s účelem sledovaným výjimkami stanovenými v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice [20].

2. K judikatuře Soudního dvora

40. Obecná zásada podílu uvedená v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice se bezpochyby omezuje na zboží a služby se smíšeným využitím, jak vyplývá ze samotného znění tohoto ustanovení [21].

41. Režim odpočitatelného podílu zavedený čl. 17 odst. 5 této směrnice tak pracuje s rozlišením podle použití zboží a služeb, a nikoli podle povahy osoby povinné k dani. Zcela jasně se pravidlo odpočitatelného podílu vztahuje pouze na smíšené osoby povinné k dani, protože jsou to jediné osoby povinné k dani, které nakupují zboží a služby se smíšeným využitím ve smyslu uvedené směrnice [22]. Nicméně rozhodujícím kritériem, co se týče použití tohoto článku, zůstává povaha zboží a služeb, a nikoli povaha dotčené osoby povinné k dani.

42. Soudní dvůr rovněž shledal, že se smíšenými osobami povinnými k dani se zachází zcela stejně jako s osobami, které uskutečňují výlučně zdanitelné nebo osvobozené činnosti [23], aby mohly odpočíst celou DPH zaplacenou při nákupech zboží a služeb použitých výlučně pro jejich zdanitelná plnění a aby nemohly odpočíst žádnou část DPH zaplacené při nákupech zboží a služeb použitých výlučně pro jejich osvobozená plnění.

43. Pokud se jedná o výjimky stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, vyslovil se Soudní dvůr v rozsudku Portugal Telecom [24] o jejich působnosti výslovně, když uvedl, že:„39. Soudní dvůr […] rozhodl, že čl. 17 odst. 5 šesté směrnice zavádí režim nároku na odpočet DPH, který se uplatní tehdy, když se DPH váže k plněním na vstupu využitým osobou povinnou k dani ‚k uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet, na která se vztahují odstavce 2 a 3, a plnění nezakládajících nárok na odpočet' s tím, že omezuje nárok na odpočet na podíl [DPH] připadající na

19 — Na jedné straně by použití výrazu „tam uvedených" v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) mohlo být ve prospěch výkladu zastávaného italskou vládou a Komisí, podle kterého by se tento výraz vztahoval k „plnění[m]" uskutečněným osobou povinnou k dani spíše než ke „zboží a službám" jím pořízeným. Na druhé straně výraz „z veškerého zboží a služeb" by mohl pouze ukazovat na to, že výjimka stanovená v bodě d) neumožňuje, na rozdíl od výjimek stanovených v bodech a) až c) třetího pododstavce použití odlišného podílu pro každou oblast činnosti osoby povinné k dani nebo pro část zboží a služeb se smíšeným využitím, ale umožňuje použití podílu výhradně pro veškeré zboží a služby. Porovnání různých jazykových verzí šesté směrnice v tomto ohledu nepřináší žádné upřesnění.

20 — Připomínám, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění a cíl, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí. Viz rozsudek ze dne 12. června 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, bod 59).

21 — Podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce se tento použije „v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění […], u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není".

22 — Poznamenávám, že ačkoli Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 6. října 2005, Komise v. Španělsko (C-204/03, EU:C:2005:588, bod 25) rozhodl, že čl. 17 odst. 5 šesté směrnice „se přitom vztahuje […] pouze na případ smíšených osob povinných k dani", z pozorného čtení tohoto rozsudku vyplývá, že toto tvrzení bylo proneseno v souvislosti, kdy Soudní dvůr rozhodl, že tento odstavec neumožňuje omezení nároku na odpočet „osob plně povinných k dani", totiž osob povinných k dani, které uskutečňují pouze zdanitelná plnění.

23 — Viz rozsudky ze dne ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 26), ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 38) a ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 60).

24 — Rozsudek ze dne 6. září 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, body 39 až 41).

hodnotu prvního druhu plnění. Pokud osoba povinná k dani využívá zboží a služby k uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet a plnění, která tento nárok nezakládají, může podle tohoto ustanovení odpočíst jen podíl DPH, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění (rozsudek [ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], body 28 a 34).

40. Podle této judikatury jednak platí, že se režim pro odpočet stanovený v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice vztahuje pouze na případy, kdy osoba povinná k dani využívá zboží a služby k hospodářským plněním zakládajícím nárok na odpočet a hospodářským plněním nezakládajícím nárok na odpočet, tj. na smíšené zboží a služby, a jednak, že členské státy mohou využít jedné z metod odpočtu stanovených v čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec pouze pro uvedené zboží a služby.

41. Naopak na zboží a služby, které osoba povinná k dani využívá pouze k hospodářským plněním zakládajícím nárok na odpočet, se čl. 17 odst. 5 šesté směrnice nevztahuje, nýbrž jejich režimu odpočtu upravuje čl. 17 odst. 2 této směrnice.“

44. Soudní dvůr tedy mezi různými výjimkami stanovenými v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice vůbec nerozlišoval. Tento přístup, který byl následně potvrzen judikaturou Soudního dvora [25], podle mého názoru vylučuje výklad, podle kterého výjimka stanovená v bodě d) umožňuje použití odpočitatelného podílu ve vztahu k veškerému zboží a službám pořízeným smíšenou osobou povinnou k dani.

45. Toto konstatování by v zásadě postačilo k vyvození závěru, že čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice brání takové právní úpravě, jako je právní úprava použitelná v původním řízení, která ukládá velkému počtu osob povinných k dani, které uskutečňují smíšené činnosti, aby odpočitatelnou částku stanovily s použitím podílu ve vztahu k veškerému zboží a službám pořízeným osobou povinnou k dani. V následující části vysvětlím, že teleologický výklad čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) této směrnice vede ke stejnému závěru, který učinil Soudní dvůr v rozsudku Portugal Telecom [26].

3. K teleologickému výkladu čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice

46. S ohledem na povahu čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice coby výjimky se mi závěr vyplývající z rozsudku Portugal Telecom [27], podle kterého se toto ustanovení vztahuje jen na zboží a služby se smíšeným využitím, zdá naprosto logický, neboť výjimky obecně nemají širší působnost než obecné pravidlo, od kterého se odchylují [28].

47. Tento závěr je podpořen rovněž účelem, který sledují výjimky uvedené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice.

25 — Viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 26).

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

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

28 — Úzká korelace mezi výjimkou stanovenou v bodě d) a obecnou zásadou podílu stanovenou v čl. 71 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice vyplývá rovněž z výslovného odkazu první výjimky na „pravidl[o] uveden[é] v prvním pododstavci“.

48. Z přípravných prací k šesté směrnici [29] tak vyplývá, že tento třetí pododstavec „má za cíl vyhnout se nerovnostem při použití daně. Tyto nerovnosti mohou být v neprospěch nebo ve prospěch osoby povinné k dani, jelikož paušální povaha obecného podílu může vést k nižším nebo vyšším odpočtům, než jaké by umožňovalo skutečné určení. V tomto ohledu mají státy možnost oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby si stanovila zvláštní podíly a provedla odpočet podle skutečného určení všech nebo části zboží a služeb ke zdanitelné činnosti v rozsahu, ve kterém může osoba povinná k dani prokázat toto určení odděleným vedením účetnictví“.

49. Nerovnosti, na které odkazují přípravné práce, vzniknou, pokud příjem dosažený každou z činností osoby povinné k dani není úměrný nákladům včetně DPH vynaložených na pořízení zboží a služeb se smíšeným využitím. V takovém případě by obecný podíl stanovený podle článku 19 šesté směrnice, totiž na základě obratu, neodrážel odpovídajícím způsobem část DPH vztahující se ke zdanitelným plněním, poněvadž tento podíl je založen na nesprávném předpokladu [30].

50. Například pokud smíšená osoba povinná k dani získává většinu svého obratu ze svých osvobozených plnění (například z finančních nebo pojišťovacích služeb), u nichž daň není odpočitatelná, zatímco zboží a služby se smíšeným využitím pořízené osobou povinnou k dani jsou použity převážně pro zdanitelná plnění, u kterých je daň odpočitatelná, vede odpočitatelný podíl vypočtený podle článku 19 šesté směrnice na základě složení obratu osoby povinné k dani nezbytně k odpočitatelné částce nižší, než je částka stanovená na základě skutečného použití tohoto zboží a služeb.

51. Naopak, pokud větší část obratu pochází ze zdanitelných plnění, zatímco pořízené zboží a služby se smíšeným využitím jsou použity především pro osvobozená plnění, je odpočitatelná částka vyplývající z použití obecného podílu „příliš vysoká“ ve vztahu ke skutečnému použití uvedeného zboží a služeb. V obou případech by hodnota podílu stanoveného podle metody výpočtu uvedené v článku 19 šesté směrnice byla zavádějící, protože složení obratu smíšené osoby povinné k dani neodpovídá skutečnému použití zboží a služeb se smíšeným využitím [31].

52. Aby se zabránilo těmto nerovnostem, a byla tak zajištěna neutralita DPH, dovolují výjimky uvedené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. a) až d) šesté směrnice členským státům oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby pro stanovení odpočitatelné částky použila některou z dalších metod výpočtu [32].

53. Zatímco obecná metoda výpočtu stanovená v článku 19 šesté směrnice má za cíl *zjednodušit* stanovení „podíl[u] [DPH] připadající[ho] na hodnotu [zdanitelných plnění]“ ve smyslu čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce této směrnice, třetí pododstavec téhož odstavce má za cíl *zmírnit nerovnosti* vytvořené tímto zjednodušujícím nástrojem [33]. V souladu s těmito zásadami Soudní dvůr rozhodl, že tento pododstavec má za cíl umožnit členským státům použití dalších metod výpočtu, aby bylo dosaženo přesnějších výsledků při stanovení rozsahu nároku na odpočet daně [34].

29 — Odůvodnění původního návrhu šesté směrnice ze dne 29. června 1973, dodatek 11/73 k *Bulletin des Communautés européennes*, s. 19. V navrhovaném znění obsahoval čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec pouze tři výjimky odpovídající výjimkám uvedeným v písmenech a) až c) přijaté směrnice. Neexistuje žádný důvod domnívat se, že byl cíl třetího pododstavce změněn dodatečnými výjimkami uvedenými v ustanoveních písmen d) a e), které byly přidány v průběhu legislativního postupu.

30 — Viz bod 30 tohoto stanoviska.

31 — Článek 19 odst. 2 šesté směrnice může do určité míry tyto nerovnosti zmírnit tím, že stanoví, že se pro výpočet podílu uvedeného v prvním odstavci tohoto článku odhlíží od výše obratu vztahující se k určitým příležitostným plněním. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 75). To by však neřešilo nerovnosti vyplývající z vysokého obratu osvobozených plnění, což ilustruje projednávaný případ.

32 — Viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19).

33 — Nesdílím názor italské vlády, podle kterého mají výjimky stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci téže směrnice za cíl rovněž zjednodušit stanovení odpočitatelné částky. Viz také stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, bod 42).

34 — Viz rozsudek ze dne 10. července 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29). Viz také rozsudky ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 24), a ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 18).

54. Avšak co se týče zboží a služeb použitých *výhradně* pro uskutečnění buď zdanitelných, nebo osvobozených plnění, může být odpočitatelná částka snadno stanovena přesně bez použití zjednodušujících nástrojů. Pokud jde tedy o toto zboží a služby, byl by odpočitatelný podíl v každém případě 100 %, respektive 0 %. Z tohoto důvodu se cíl zjednodušení na uvedené zboží a služby nepoužije, a neodůvodňuje tak použití žádného přibližného odhadu odpočitatelné částky.

55. Naopak, použití metody přibližného výpočtu na uvedené zboží a služby by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH. Zaprvé by odpíralo smíšeným osobám povinným k dani nárok odečíst si celou DPH zaplacenou na vstupu při nákupu zboží a služeb použitých výlučně pro potřeby zdanitelných plnění. Zadruhé by to umožnilo odpočty touto směrnicí nezamýšlené, neboť by dovolila odpočet části DPH zaplacené při nákupu zboží a služeb použitých výlučně pro potřeby osvobozených plnění.

56. Jak tedy rozhodl Soudní dvůr, výjimky z nároku na odpočet jsou povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí [35]. Silně pochybuji o tom, že by unijní zákonodárce zamýšlel výše popsané významné výjimky, které podporuje italská vláda a Komise.

57. Text šesté směrnice ani k němu se vztahující přípravné práce neobsahují ze strany normotvůrce žádný náznak takové vůle [36]. Naopak skutečnost, že výjimka stanovená v bodě d) je obsažena v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice podle mého názoru dobře ukazuje, že se jedná právě o výjimku z výpočtu obecného podílu stanoveného ve druhém pododstavci tohoto odstavce a v článku 19 této směrnice, a nikoli o výjimku z obecnější zásady zakotvené v čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice, podle které je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od DPH, kterou je povinna odvést, „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění“.

58. Na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda, mám za to, že možnost daná smíšené osobě povinné k dani italskou právní úpravou [37] oddělit své činnosti, takže při využití této volby má podle této vlády plný nárok na odpočet zaplacené DPH z nákupů souvisejících s jejími zdanitelnými plněními, ale nemůže odpočíst zaplacenou DPH z nákupů souvisejících s jejími osvobozenými nebo nezdanitelnými plněními, nemá žádný vliv na posouzení souladu této právní úpravy se šestou směrnicí.

59. Taková čistě dobrovolná volba činí odpočet stanovený šestou směrnicí závislým na volbě provedené osobou povinnou k dani, což není slučitelné s cílem této směrnice, kterým je zajištění rozsáhlé harmonizace pravidel v oblasti DPH [38].

60. Na základě výše uvedeného se domnívám, že Soudní dvůr je v zásadě zcela schopen zodpovědět otázku položenou předkládajícím soudem a konstatovat, že čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, která smíšeným osobám povinným k dani ukládá stanovit částku odpočitatelné DPH z veškerého zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani, bez ohledu na jejich použití, s pomocí podílu stanoveného podle článku 19 této směrnice.

35 — Viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 35 a citovaná judikatura).

36 — Výjimka stanovená v bodě d) skutečně nebyla obsažena v původním návrhu Komise ze dne 29. června 1973 (návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně) [COM(73) 950 final] ani v pozměněném návrhu ze dne 26. července 1974 (změny návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: ‚jednotný základ daně‘) [COM(74) 795 final]. Byla bez vysvětlení přidána před přijetím směrnice Radou. Článek 17 odst. 5 šesté směrnice je založen na pravidle podílu stanoveném v čl. 11 odst. 2 třetím pododstavci a v čl. 11 odst. 3 druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), která ponechala určení kritérií pro stanovení odpočitatelné částky na členských státech.

37 — Článek 36 odst. 3 NPR č. 633/72. Uvádím, že předkládající soud se vůbec nezmiňuje o tomto vnitrostátním ustanovení, které umožňuje oddělené uplatnění daně v souvislosti s některými činnostmi osoby povinné k dani.

38 — Dodávám, že možnost stanovená v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. a) této směrnice umožnit použití odlišného podílu pro každou oblast činnosti osoby povinné k dani se vztahuje pouze na zboží a služby se smíšeným využitím, a neodůvodňuje tedy italskou právní úpravu, která se týká veškerého pořízeného zboží a služeb.

61. Nicméně pro všechny případy a pro úplnost zformuluji následující poznámky, co se týče metod výpočtu, které mohou být ukládány členskými státy podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice. Tyto poznámky rovněž umožňují vyvrátit argument předložený italskou vládou, podle kterého výklad, který zastávám ohledně působnosti tohoto ustanovení, vede k pozbytí jeho smyslu, protože pokud by byl uznán, vedl by pouze k opakování toho, co již ukládá první pododstavec téhož odstavce.

D – *K metodám výpočtu dovolených článkem 17 odst. 5 třetím pododstavcem písm. d) šesté směrnice*

62. Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice podle svého znění stanoví, že odpočet je proveden „podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci".

63. Připouštím, že tento odkaz na obecnou zásadu podílu stanovenou v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice přináší výkladové obtíže, zejména co se týče metod výpočtu dovolených článkem 17 odst. 5 třetím pododstavcem písm. d) této směrnice.

64. Nicméně judikatura Soudního dvora v tomto ohledu přináší dvě užitečná upřesnění.

65. Zaprvé, ačkoli šestá směrnice přesně nestanoví metody výpočtu, které mohou být členskými státy použity podle výjimek uvedených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. a) až d) šesté směrnice, umožňují tyto výjimky použití *jiných* metod výpočtu než těch stanovených článkem 19 této směrnice, což podporuje judikatura Soudního dvora [39].

66. Z toho nepřímo vyplývá, na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda a Komise [40], že odkaz v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice na první pododstavec tohoto odstavce se netýká metody výpočtu stanovené ve druhém pododstavci téhož odstavce a v článku 19 této směrnice, ale výhradně obecné zásady podílu, podle které je odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu plnění, u nichž je daň odpočitatelná [41].

67. V důsledku toho výjimka stanovená v bodě d) podle mého názoru umožňuje použít jiný než „standardní" podíl stanovený podle článku 19 této směrnice [42]. Ačkoli tato výjimka ponechává na členských státech stanovení metody výpočtu, nemůže povolovat právní úpravu, jakou je právní úprava použitelná v původním řízení, která rozšiřuje metodu uvedenou v tomto článku 19 mimo působnost režimu odpočitatelného podílu, totiž na zboží a služby použité výhradně k uskutečnění zdanitelných nebo osvobozených plnění.

39 — Viz rozsudky ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19), ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 15), a usnesení ze dne 13. prosince 2012, Debiasi (C-560/11, EU:C:2012:802, bod 39).

40 — V tomto ohledu se Komise opírá o rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 20). Připouštím, že tento rozsudek může být ohledně metody výpočtu, která může být použita podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice zavádějící, protože Soudní dvůr, zdá se, rozlišuje mezi výjimkou stanovenou v bodě d) a ostatními výjimkami stanovenými v témže pododstavci. Ačkoli toto rozlišení bylo převzato v rozsudku ze dne 12. září 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 51), není obsaženo ani v dřívější judikatuře (viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, bod 21), ani v judikatuře nejnovější (viz rozsudek ze dne 10. července 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 25).

41 — Toto rozlišení mezi *zásadou podílu* a *pravidlem výpočtu podílu* je zřetelnější ve směrnici 2006/112, která s účinkem od 1. ledna 2007 zrušila a nahradila šestou směrnici. Článek 173 odst. 2 písm. d) této směrnice tak odkazuje konkrétně na „pravidl[o] stanovené[] v odst. 1 prvním pododstavci" odpovídající čl. 17 odst. 5 prvnímu pododstavci šesté směrnice, a nikoli odstavci 1 v jeho celistvosti, což by zahrnovalo rovněž pravidlo výpočtu podílu.

42 — V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, bod 29), který uvádí, že výjimka stanovená v bodě d) znamená „možnost jiných podílů". Viz rovněž stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, bod 59).

68. Zadruhé z judikatury Soudního dvora vyplývá, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice má za cíl umožnit členským státům vzít v úvahu zvláštní vlastnosti některých činností osob povinných k dani, aby dosáhly přesnějších výsledků při stanovení rozsahu nároku na odpočet daně [43]. Vyplývá z toho rovněž, že členské státy musí při výkonu pravomocí, které jsou jim svěřeny tímto ustanovením, dodržet užitečný účinek čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice, jakož i zásady, na kterých je založen společný systém DPH, zejména zásadu daňové neutrality a zásadu přiměřenosti [44].

69. Právní úprava, jako je právní úprava popsaná předkládajícím soudem, nesplňuje žádný z požadavků stanovených Soudním dvorem. Tím, že smíšeným osobám povinným k dani ukládá stanovit odpočitatelnou částku za použití přibližného podílu [45] stanoveného podle článku 19 šesté směrnice z veškerého zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani, totiž ze širšího základu než toho stanoveného šestou směrnicí, vede taková právní úprava nutně k méně přesným výsledkům než při použití „standardního“ podílu [46]. Kromě toho metoda uvedená touto právní úpravou vede, jak je ukázáno výše [47], k výsledkům neslučitelným se zásadou neutrality DPH.

70. Závěrem, prozkoumání metod výpočtu dovolených čl. 17 odst. 5 třetím pododstavcem písm. d) šesté směrnice vede rovněž ke konstatování, že právní úprava, jako je právní úprava dotčená v projednávaném případě, je s touto směrnicí neslučitelná.

V – **Závěry**

71. S ohledem na předešlé úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě, Itálie) odpověděl takto:

„Článek 17 odst. 2 a 5 a článek 19 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 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a praxi vnitrostátní daňové správy, jako jsou ty dotčené v původním řízení, které ukládají osobám povinným k dani, které uskutečňují jak plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak plnění, u nichž daň odpočitatelná není, stanovit částku odpočitatelné daně z přidané hodnoty s použitím podílu stanoveného podle článku 19 této směrnice ve vztahu k veškerému pořízenému zboží a službám, včetně zboží a služeb použitých výhradně buď pro uskutečnění plnění, u nichž je daň odpočitatelná, nebo plnění, u nichž daň odpočitatelná není.“

43 — Viz bod 53 a poznámka pod čarou 34 tohoto stanoviska.

44 — Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 16). Viz také rozsudky ze dne 12. září 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 52), a ze dne 10. července 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 27).

45 — Viz bod 30 tohoto stanoviska.

46 — Nemohu souhlasit s argumentem předloženým Komisí, podle kterého výjimka stanovená v bodě d) umožňuje takovou právní úpravu, ve které by tato právní úprava měla povahu výjimky a vedla by k přesnějším výsledkům než „standardní“ podíl stanovený v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice. Podle mého názoru taková právní úprava nutně vede k méně přesným výsledkům, a v důsledku toho je v rozporu s cílem daňové neutrality, který sledují výjimky stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci této směrnice.

47 — Viz body 54 a 55 tohoto stanoviska.