

62015CJ0378

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. prosince 2016 (*1)

„řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 77/388/EHS —
článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) — Přesnost — Použití odpočitatelného podílu daně
z přidané hodnoty, které podléhá pořízení veškerého zboží a služeb používaných osobou
povinnou k dani — Přiležitostná plnění — Použití obratu jako indicie“

Ve věci C-378/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU,
podaná rozhodnutím Commissione tributaria regionale di Roma (regionální daňový soud v Římě,
Itálie) ze dne 6. května 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 16. července 2015, v řízení

Mercedes Benz Italia SpA

proti

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: I. Illéssy, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. dubna 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Mercedes Benz Italia SpA P. Centorem, avvocato,

—

za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s E. De Bonisem, G. De Bellisem a
M. Capolupem, avvocato dello Stato,

—

za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Recchia, jako zmocněnkyní,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. června 2016,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 5 a článku 19 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění platném v rozhodné době (dále jen „šestá směrnice“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Mercedes Benz Italia SpA (dále jen „Mercedes Benz“) a Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (daňová správa – provinční úřadství č. 3, dále jen „daňová správa“) ve věci odpotť daní z přidané hodnoty (DPH) provedených společnostmi Mercedes Benz za zdaňovací období roku 2004.

Právní rámec

Unijní právo

3

Sedmnáctý bod odvodňní šesté směrnice stanovil:

„vzhledem k tomu, že členské státy by měly být oprávněny, s určitými omezeními a za určitých podmínek, přijímat nebo zachovávat zvláštní opatření odchyľující se od této směrnice, která mají za účel zjednodušit ukládání daní a zamezit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem;

[...]“

4

Článek 13 část B této směrnice uvádí:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daní [...]:

d)

tyto operace:

1.

poskytnutí a sjednání úvěru a správa úvěru osobou, která jej poskytla,

[...]“

5

Článek 17 odst. 2 a 5 uvedené směrnice stanovil:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpovídat od daně, kterou je povinná 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 odpovídatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpovídatelná není, je odpovídatelný 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 odpot daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;

d)

oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpot 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 odpovídatelná, zanedbatelná, nepřihlíďne se k ní.“

6

Článek 19 odst. 1 a 2 téže směrnice, nadepsaný „Výpočet odpovídatelného podílu“, zní takto:

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

—

v ?itateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním, u nichž je da? z p?idané hodnoty odpo?itatelná [...], bez dan? z p?idané hodnoty;

—

ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a pln?ním, u nichž není da? z p?idané hodnoty odpo?itatelná, bez dan? z p?idané hodnoty. [...]

Podíl se stanoví ro?n? a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

2. Odchyln? od odstavce 1 se z výpo?tu odpo?itatelného podílu vylou?uje [...] výše obratu vztahující se [...] k p?íležitostným operacím s nemovitostmi a p?íležitostným finan?ním operacím [...]"

7

Šestá sm?rnice byla zrušena a nahrazena sm?rnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1), která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

Italské právo

8

?lánek 10 odst. 1 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (na?ízení prezidenta Italské republiky ?. 633, kterým se zavádí a upravuje da? z p?idané hodnoty) ze dne 26. ?íjna 1972 (GURI ?. 292, ze dne 11. listopadu 1972), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „NPR ?. 633/72“), stanoví:

„Od dan? jsou osvobozeny:

Poskytování služeb týkajících se poskytnutí a sjednání úv?ru, správy úv?ru a finan?ních operací [...].“

9

?lánek 19 odst. 5 NPR ?. 633/72 stanoví:

„V p?ípad? osob povinných k dani, které uskute??ují pln?ní, u nichž je da? odpo?itatelná, a zároveň pln?ní osvobozená [...], p?iznává se nárok na odpo?et dan? pouze u ?ásti DPH p?ipadající na ?ástek vztahující se k prvním pln?ním a p?íslušná ?ástka se vypo?te s použitím odpo?itatelného podílu podle ?lánku 19?a.“

10

Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že metoda ur?ení nároku na odpo?et, stanovená v ?l. 19 odst. 5 NPR ?. 633/72, se použije na veškeré zboží a služby po?ízené osobami povinnými k dani uskute??ujícími pln?ní zakládající nárok na odpo?et a pln?ní osvobozená od dan?.

11

§lánek 19-a NPR §. 633/72 zní:

„1. Odpočitatelný podíl podle §l. 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 uskutečněná v průběhu stejného roku. Odpočitatelný podíl se zaokrouhluje na celé procento nahoru nebo dolů podle toho, zda číslo za desetinnou částkou je, nebo není větší než pět desetin.

2. Pro účely výpočtu odpočitatelného podílu uvedeného v odstavci 1 se nepřihlíží k [...] osvobozeným plněním vyjmenovaným v bodech 1) až 9) [§látku 10 NPR §. 633/72], pokud nespádají 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.“

12

§lánek 36 NPR §. 633/72 zní:

„(1) Pokud jde o osoby povinné k dani, které vykonávají více činností, daň se uplatňuje celkově a kumulativně na všechny činnosti vztahující se k celkovému obratu, s výhradou ustanovení následujících odstavců.

(2) Pokud osoba povinná k dani provozuje podnik nebo vykonává souasně živnostenskou činnost nebo povolání, daň se uplatňuje odděleně na provoz podniku a na výkon živnostenské činnosti nebo povolání, v souladu s příslušnými použitelnými ustanoveními a odkazem na obrat.

(3) Osoby povinné k dani, které provozují více podniků nebo vykonávají více činností v rámci téhož podniku nebo více živností či povolání, si mohou zvolit oddělené uplatnění daně týkající se některých z činností, které vykonávají, tím, že svou volbu sdělí daňovému orgánu ve svém daňovém přiznání za předcházející rok nebo ve svém oznámení o zahájení činnosti. V tomto případě se odpočet podle §látku 19 přizná za podmínky, že je o činnosti vedeno odděleného účetnictví, avšak je bez ohledu na ustanovení předcházejícího odstavce vyloučen, pokud jde o daň týkající se neodpisovatelného majetku se smíšeným použitím. Volba vyvolává účinky, dokud není odvolána, a v každém případě alespoň po dobu tří let. [...] Ustanovení tohoto odstavce se mimoto použijí na osoby povinné k dani [...], které vykonávají činnosti osvobozené od daně ve smyslu §l. 10 odst. 1.

(4) Daň se stanoví v každém případě odděleně, v souladu s příslušnými použitelnými ustanoveními a odkazem na celkový obrat každé z nich [...].

(5) Ve všech případech, kdy se stanoví daň odděleně pro určitou činnost, je-li odpočet podle §látku 19 snížený na základě odstavce 3 téhož §látku nebo je uplatněn paušálně, je odpočet přiznán pro daň související se zbožím a službami se smíšeným použitím, a to v mezích podílu příjmového na výkon samotné činnosti; přechody nebo převody služeb na činnost podléhající sníženému nebo paušálnímu odpočtu představují poskytování služeb ve smyslu §látku 3 a považují se za uskutečněné na základě jejich obvyklé hodnoty ke dni jejich poskytnutí. [...]“

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

13

Společnost Mercedes Benz je odpovědná za strategické řízení marketingu značek skupiny Daimler-Chrysler v Itálii.

14

Ve svém přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2004 označila Mercedes Benz svou finančníinnost, a sice poskytování půjček svým dceřiným společnostem, jako „příležitostnou“ ve vztahu ke svým zdanitelnýminnostem, což ji vedlo k vyloučení úroků narostlých z těchto půjček z výpočtu jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení odpodíatelného podílu ve smyslu článku 19-a NPR č. 633/72.

15

Na základě daňové kontroly provedené v průběhu roku 2008 za zdaňovací období roku 2004 byla společnost Mercedes Benz uložena rozhodnutím daňové správy povinnost doplatit DPH ve výši 1755882 eur z důvodu, že úroky získané z těchto půjček byly neoprávněně vyloučeny ze jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení odpodíatelného podílu, jelikož poskytování uvedených půjček bylo jednou z hlavníchinností společnosti Mercedes Benz, neboť úroky narostlé z těchto půjček představovaly 71,64 % jejího celkového obrátu.

16

Mercedes Benz podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Roma (provinční daňový soud v Římě, Itálie), který ji zamítl. Mercedes Benz poté podala odvolání proti tomuto rozsudku k předkládajícímu soudu, Commissione tributaria regionale di Roma (regionální daňový soud v Římě, Itálie).

17

V tomto sporu společnost Mercedes Benz tvrdila, že právem vyloučila úroky narostlé z poskytnutých půjček ve jmenovateli zlomku sloužícího ke stanovení odpodíatelného podílu DPH, a zejména uvedla, že každopádně vnitrostátní zákonodárce nesprávně provedl články 168 a 173 až 175 směrnice 2006/112, když stanovil, že se odpodíatelný podíl uvedený v článku 19-a NPR č. 633/72 použije bez rozdílu na veškeré zboží a služby poskytnuté osobou povinnou k dani, aniž by se rozlišovalo podle toho, zda jsou toto zboží a tyto služby použity k plněním zakládajícím nárok na odpodet, k plněním nezakládajícím nárok na odpodet nebo k oběma druhům plnění.

18

Za těchto podmínek se Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání pro účely nároku na odpodet daně výkladu článků 168 a 173 až 175 směrnice 2006/112 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, že je třeba vycházet ze složení obrátu hospodářského subjektu, a to i pro určení takzvaných příležitostných plnění, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na složení a skutečném určení nákupů, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou zinností – zdanitelných a nezdanitelných – vykonávaných osobou povinnou k dani?“

K předběžné otázce

19

Zaprvé, přestože předkládající soud formálně odkázal ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na články 168 a 173 až 175 směrnice 2006/112, je třeba poukázat na to, že ve zdaňovacím období dotčeném v povodním řízení byl nárok na odpot dan osob povinných k dani upraven hlavně články 17 a 19 šesté směrnice.

20

Zadruhé ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce tím, že přijal čl. 19 odst. 5 a článek 19-a NPR č. 633/72, hodlal použít odchylnou metodu stanovenou v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavci písm. d) šesté směrnice.

21

Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. d) a článek 19 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě a vnitrostátní praxi, jako jsou právní úprava a praxe dotčené v povodním řízení, které osobě povinné k dani ukládají:

—

uplatnit na veškeré zboží a služby, které pořídila, odpotitelný podíl založený na obratu, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na povaze a skutečném určení každého z pořízených zboží a služeb, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou ze zdanitelných a nezdanitelných činností; a

—

vycházet ze složení svého obratu za účelem určení plnění kvalifikovatelných jako „příležitostná“.

Odpověď Soudního dvora

22

Bez dalšího je třeba připomenout, že podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice mají osoby povinné k dani možnost odpotit daň, které podléhá pořízení nebo dodání zboží či služeb určených výlučně k uskutečnění zdanitelných plnění.

23

Pokud jde o zboží a služby určené zároveň pro potřeby plnění základajících nároků na odpot a plnění, která takový nárok nezakládají, čl. 17 odst. 5 první pododstavec této směrnice stanoví, že odpotitelný je jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

24

Článek 17 odst. 5 tímto pododstavcem šesté směrnice nicméně členským státům umožňuje, aby si zvolily specifické metody určení nároku na odpot, které mají odchylnou povahu, mezi něž patří metoda uvedená v písm. d) tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

25

Podle §l. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice může členský stát oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpot dan podle pravidla stanoveného v §l. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených.

26

Zprvé je třeba zkoumat, zda §l. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice, vykládaný ve svém kontextu, musí být vykládán v tom smyslu, že metoda výpočtu nároku na odpot DPH, kterou stanoví, předpokládá použití odpotitelného podílu založeného na obratu.

27

V této souvislosti je třeba poukázat na to, že na rozdíl od ostatních odchylných metod výpočtu, které jsou uvedeny v §l. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, metoda uvedená v jeho písmenu d) výslovně stanoví, že se tato metoda uplatní v souladu s pravidlem uvedeným v §l. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice.

28

Jak přitom vyplývá z bodu 23 tohoto rozsudku, pravidlo uvedené v §l. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice neuvádí, jak má být část DPH, která je úměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpot, konkrétně určena.

29

Druhý pododstavec §l. 17 odst. 5 šesté směrnice, který bezprostředně následuje po prvním pododstavci a začíná výrazem „[t]ento podíl“, který tak odkazuje na odpotitelný podíl uvedený v prvním pododstavci, ovšem uvádí, že uvedený podíl musí být určen v souladu s článkem 19 této směrnice.

30

Článek 19 odst. 1 šesté směrnice přitom stanoví, že odpotitelný podíl stanovený v §l. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice musí být stanoven na základě zlomku, který má v čitateli obrat připadající na plnění, která zakládají nárok na odpot, a ve jmenovateli obrat připadající na tato plnění a plnění, která nárok na odpot nezakládají.

31

Odkaz uvedený v §l. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice je tak třeba vykládat v souladu s pravidlem uvedeným v prvním pododstavci tohoto odstavce tak, že předpokládá při provedení uvedeného ustanovení použití odpotitelného podílu založeného na obratu.

32

Z toho vyplývá, že §l. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice, vykládaný ve spojení s §l. 17 odst. 5 prvním a druhým pododstavcem, jakož i s §l. 19 odst. 1 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že metoda výpočtu nároku na odpot DPH, kterou stanoví, předpokládá použití podílu založeného na obratu.

Zadruhé je třeba zkoumat, zda čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice brání tomu, aby belgický stát ukládal osobě povinné k dani uplatnit na veškeré zboží a služby, které pořídl, odpočitatelný podíl založený na obratu, a to bez ohledu na povahu a skutečné určení každého z těchto zboží a těchto služeb.

V této souvislosti ze samotného znění čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice vyplývá, že výpočet odpočitatelného podílu pro účely určení částky odpočitatelné DPH je v zásadě vyhrazen pouze pro zboží a služby, které osoba povinná k dani používá k uskutečnění jak hospodářských plnění zakládajících nárok na odpočet, tak hospodářských plnění nezakládajících nárok na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40, a ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 25).

Kromě toho je podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice belgickým státem umožněno 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“.

Vzhledem k tomu, že čl. 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice, který je výslovně zmíněn v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) této směrnice, odkazuje jak na plnění zakládající nárok na odpočet, tak na plnění, která tento nárok nezakládají, je třeba chápat výraz „všech plnění tam uvedených“ tak, že se týká obou druhů plnění zmíněných v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci uvedené směrnice.

Na rozdíl od prvního pododstavce čl. 17 odst. 5 šesté směrnice přitom třetí pododstavec písm. d) téhož čl. 17 odst. 5 nepoužívá výraz „jak [...] tak“.

Při neexistenci takového upřesnění musí být čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice chápán tak, že odkazuje na veškeré zboží a služby, které dotyčná osoba povinná k dani používá k uskutečnění jak plnění zakládajících nárok na odpočet, tak plnění, která tento nárok nezakládají, aniž je třeba, aby toto zboží a tyto služby sloužily k uskutečnění obou těchto druhů plnění zároveň.

Je totiž třeba připomenout, že pokud lze ustanovení unijního práva vykládat několika způsoby, je třeba přijmout takový výklad, který zajistí jeho užitečný účinek (viz zejména rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, bod 41).

Vykládat ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec písm. d) šesté sm?rnice tak, že se použije jen ve vztahu ke zboží a službám používaným k uskute?n?ní „jak“ pln?ní zakládajících nárok na odpo?et, „tak“ pln?ní, která tento nárok nezakládají, by p?itom vedlo k tomu, že by se tomuto ustanovení p?iznal stejný význam, jako je rozsah ?lánku 17 odst. 5 prvního pododstavce této sm?rnice, od kterého se však toto ustanovení má odchylvat.

41

P?edkládající soud má podle všeho pochybnosti ohledn? slu?itelnosti výkladu uvedeného v bod? 38 tohoto rozsudku se zásadami proporcionality odpo?t?, efektivity nároku na odpo?et dan? a neutrality DPH.

42

Aniž je však t?eba zabývat se p?esným dopadem t?chto zásad na výklad ?l. 17 odst. 5 t?etího pododstavce šesté sm?rnice, je t?eba konstatovat, že zohledn?ní t?chto zásad, kterými se řídí systém DPH, avšak od kterých se zákonodárce m?že právoplatn? odchýlit, každopádn? nem?že odvodnit výklad, který by uvedenou výjimku, výslovn? zamýšlenou zákonodárcem, zbavil veškerého užite?ného ú?inku.

43

Záv?ry uvedené v bod? 38 tohoto rozsudku jsou nadto podpo?eny jedním z cíl? sledovaných šestou sm?rnici, který je, jak vyplývá z jejího sedmnáctého bodu odvodn?ní, umožnit zavedení relativn? jednoduchých provád?cích pravidel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. b?ezna 2012, Komise v. Portugalsko, C?524/10, EU:C:2012:129, bod 35).

44

P?i použití pravidla výpo?tu stanoveného v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci písm. d) šesté sm?rnice totiž osoby povinné k dani nemají povinnost p?i?adit zboží a služby, které po?izují, bu? k pln?ním zakládajícím nárok na odpo?et, nebo k pln?ním, která tento nárok nezakládají, nebo k ob?ma t?mto druh?m pln?ní, a tudíž vnitrostátní da?ové správy nemusejí ov?ovat, zda toto p?i?azení bylo správn? provedeno.

45

Zat?etí je t?eba ur?it, zda je s ohledem na ?l. 19 odst. 2 šesté sm?rnice ?lenskému státu umožn?no uložit, aby tato osoba povinná k dani vycházela rovn?ž ze složení svého obratu za ú?elem ur?ení mezi uskute?n?nými pln?ními t?ch pln?ní, která jsou kvalifikovatelná jako „p?íležitostná“.

46

V této souvislosti je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 19 odst. 2 šesté sm?rnice se pro ú?ely stanovení podílu uvedeného v odstavci 1 tohoto ?lánku vylučuje výše obratu vztahující se k „p?íležitostným operacím s nemovitostmi a p?íležitostným finan?ním operacím“. Šestá sm?rnice p?itom posledn? uvedený pojem nedefinuje.

47

Soudní dv?r však již up?esnil, že i když rozsah p?íjm? dosažených finan?ními operacemi spadajícími do rozsahu p?sobnosti šesté sm?rnice m?že nazna?ovat, že tyto operace nesmí být

považovány za „příležitostné“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 této směrnice, nemůže skutečnost, že takovými operacemi je dosažen vyšší příjem, než je příjem, který je dosažen činností, o které dotčený podnik uvádí, že je jeho hlavní činností, sama o sobě vyloučit možnost kvalifikovat je jako „příležitostná plnění“ ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDMC/77/01, EU:C:2004:243, bod 77).

48

Mimoto z judikatury Soudního dvora vyplývá, že hospodářská činnost musí být považována za „příležitostnou“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, jestliže nepředstavuje přímé, soustavné a nutné rozšíření zdanitelné činnosti podniku a jestliže neobnáší v podstatné míře využití zboží a služeb podléhajících DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, bod 22; ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 76, a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 31).

49

Musí být tedy konstatováno, že složení obratu osoby povinné k dani představuje relevantní prvek pro určení, zda některá plnění musí být považována za „příležitostná“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 druhé vety šesté směrnice, avšak je třeba zohlednit za tímto účelem i poměr těchto plnění ke zdanitelným činnostem této osoby povinné k dani a případné použití zboží a služeb, které podléhají DPH, jež s sebou nesou.

50

Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) a čl. 19 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě a vnitrostátní praxi, jako jsou právní úprava a praxe dotčené v povodním řízení, které osobě povinné k dani ukládají:

—
uplatnit na veškeré zboží a služby, které pořídila, odpovídatelný podíl založený na obratu, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na povaze a skutečném určení každého z pořízených zboží a služeb, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou ze zdanitelných a nezdanitelných činností; a

—
vycházet ze složení svého obratu za účelem určení plnění kvalifikovatelných jako „příležitostná“, pokud posouzení provedené za tímto účelem zohledňuje i poměr těchto plnění ke zdanitelným činnostem této osoby povinné k dani a případné použití zboží a služeb, které podléhají DPH, jež obnášejí.

K nákladům řízení

51

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

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

Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) a Článek 19 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě a vnitrostátní praxi, jako jsou právní úprava a praxe dotčené v původním řízení, které osoby povinné k dani ukládají:

—
uplatnit na veškeré zboží a služby, které požívala, odpovídatelný podíl založený na obrátu, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na povaze a skutečném určení každého z pořízených zboží a služeb, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou ze zdanitelných činností; a

—
vycházet ze složení svého obrátu za účelem určení plnění kvalifikovatelných jako „příležitostná“, pokud posouzení provedené za tímto účelem zohledňuje i poměr těchto plnění ke zdanitelným činnostem této osoby povinné k dani a případně použití zboží a služeb, které podléhají DPH, jež obnášejí.

Podpisy

(*1) * Jednací jazyk: italština