

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. listopadu 2012(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec – 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 – Kritérium výpočtu odpočitatelného podílu DPH“

Ve věci C-511/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 22. července 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 27. října 2010, v řízení

Finanzamt Hildesheim

proti

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu T. Henzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu F. Dedousi a G. Kotta, jakož i K. Boskovitsem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království C. Murrell, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi C. Soulay a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. dubna 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce 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 (Úč. vst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Hildesheim (dále jen

„Finanzamt“) a BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (dále jen „BLC“), společností založenou podle německého práva, ve věci výpočtu odpovídatelného podílu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené na vstupu z nemovitého majetku používaného jak pro plnění podléhající DPH, tak pro plnění osvobozená od DPH.

Právní rámec

Unijní právní úprava

3 Dvanáctý bod odvodní šesté směrnice zní takto:

„vzhledem k tomu, že pravidla pro odpáet daně by měla být harmonizována do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí; že výše odpáetu daně by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“.

4 Článek 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví:

„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 [DPH] odpovídatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpovídatelná není, je odpovídatelný jen podíl [DPH] 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 odpáet daně bu pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část [na základě použití bu veškerého zboží a služeb, nebo jejich částí];
- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpáet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpovídatelná, zanedbatelná, nepřihlíďne se k ní.“

5 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

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

- v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpovídatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpovídatelná, bez [DPH]. 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.“

Německé právo

6 Ustanovení § 15 odst. 4 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270), ve znění vyplývajícím ze zákona o daňové reformě z roku 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645, dále jen „UStG“), stanoví:

„Používá-li podnikatel zboží dodané, dovezené nebo pořízené uvnitř Společenství nebo jemu poskytnutou službu jen zčásti k uskutečnění plnění, u kterých je vyloučen odpot daní na vstupu, není odpotitelná ta část daní na vstupu, která hospodářsky připadá na tato plnění. Podnikatel může neodpotitelné části stanovit na základě objektivního odhadu. Určení neodpotitelné části daní podle poměru mezi plněními, která vyloučí odpot daní, a plněními, která zakládají odpot daní, je přípustné pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské kritérium.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 V letech 2003 a 2004 nechala společnost BLC postavit budovu, ve které jsou jak byty, tak obchodní prostory. Společnost BLC tuto budovu po jejím dokončení pronajala a tento pronájem byl částečně osvobozen od DPH a částečně této dani podléhal. Ve svém přiznání k DPH za rok 2004 společnost BLC provedla částečný odpot daní zaplacené na vstupu vztahující se k této budově. Společnost BLC za tímto účelem vypočítala výši odpotitelné DPH na základě podílu určeného podle poměru mezi obratem z pronájmu obchodních prostor a obratem z ostatních pronájmů (dále jen „metoda založená na obratu“).

8 Na základě daňové kontroly měl Finanzamt za to, že podle § 15 odst. 4 UStG musí být výše DPH odpotitelné na vstupu určena na základě poměru mezi plochou obchodních prostor a plochou prostor k bydlení. Rozdělení uskutečně podle poslední uvedené metody vedlo v projednávané věci ke snížení částky odpotitelné DPH. Finanzamt proto společnosti BLC zaslal platební výměr.

9 Společnost BLC podala proti tomuto platebnímu výměru žalobu k Finanzgericht. Tento soud vyhověl uvedené žalobě z důvodu, že § 15 odst. 4 tčtí pododstavec UstG je v rozporu s unijním právem. Článek 17 odst. 5 tčtí pododstavec písm. c) šesté směrnice totiž podle jeho názoru brání tomu, aby členský stát jako hlavní kritérium rozdělení stanovil jiné kritérium než metodu založenou na obratu.

10 Finanzamt podal proti rozhodnutí Finanzgericht opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof má za to, že je třeba odpovědět na otázku, zda jedna z možností uvedených v čl. 17 odst. 5 tčtím pododstavci šesté směrnice, konkrétně pak možnost uvedená v čl. 17 odst. 5 tčtím pododstavci písm. c) této směrnice, opravuje členské státy omezit rozdělení vyplývající z použití metody založené na obratu v tom smyslu, že tuto metodu lze použít pouze tehdy, není-li možné žádné jiné hospodářské přiznání.

11 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 17 odst. 5 tčtí pododstavec šesté směrnice [...] vykládat v tom smyslu, že opravuje členské státy, aby pro rozdělení DPH zaplacené na vstupu při výstavbě budovy ke smíšenému využití upřednostnily jiné kritérium než kritérium [vyplývající z metody založené na] obratu?“

K p?edb?žné otázce

12 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že umož?uje ?lenským stát?m, aby p?i výpo?tu odpo?itatelného podílu DPH zaplacené na vstupu p?i výstavb? budovy ke smíšenému využití up?ednostnily namísto klí?e rozd?lení uvedeného v ?l. 19 odst. 1 této sm?rnice, jenž je založen na obratu, jiný klí? rozd?lení.

13 Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je t?eba p?ipomenout, že ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice stanoví režim, který se uplatní na nárok na odpo?et DPH, pokud se tento nárok vztahuje na zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani „jak pro pln?ní, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpo?itatelná, tak i pro pln?ní, u nichž [DPH] odpo?itatelná není“. V takovém p?ípád? je v souladu s ?l. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté sm?rnice odpo?itatelný jen podíl DPH p?ipadající na hodnotu prvn? uvedených zdanitelných pln?ní (rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Sb. rozh. s. I-10409, bod 17).

14 Nárok na odpo?et dan? se podle ?l. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté sm?rnice vypo?te podle podílu stanoveného v souladu s ?lánkem 19 téže sm?rnice (výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 18).

15 Jak ovšem vyplývá z bodu 19 výše uvedeného rozsudku Royal Bank of Scotland, ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec šesté sm?rnice, který obsahuje výraz „nicmén?“, povoluje výjimku z pravidla uvedeného v prvním a druhém pododstavci uvedeného ?l. 17 odst. 5, nebo? ?lenským stát?m umož?uje, aby si zvolily n?kterou z dalších metod ur?ení nároku na odpo?et vyjmenovaných ve t?etím pododstavci tohoto ustanovení, a to stanovení odlišného podílu pro každou oblast ?innosti nebo odpo?et dan? podle použití veškerého zboží a služeb nebo jejich ?ásti k ur?ité ?innosti, nebo dokonce aby si zvolily vyn?tí z nároku na odpo?et za ur?itých podmínek.

16 Vzhledem k tomu, že ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec šesté sm?rnice je tedy t?eba považovat za odchylku od prvního a druhého pododstavce uvedeného ?l. 17 odst. 5, ?lenské státy musí p?i výkonu pravomocí, které jim sv?uje toto ustanovení, respektovat užite?ný ú?inek ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté sm?rnice a zásady, na kterých je založen spole?ný systém DPH, zejména zásady da?ové neutrality a proporcionality.

17 Umožnit ?lenskému státu p?ijetí takových právních p?edpis?, jako jsou právní p?edpisy popsané p?edkládajícím soudem, které by se obecn? odchylovaly od pravidel stanovených v ?l. 17 odst. 5 prvním a druhém pododstavci a v ?l. 19 odst. 1 šesté sm?rnice, by tedy bylo v rozporu s touto sm?rnicí. Takové právní p?edpisy by totiž zpochybnily cíl šesté sm?rnice, uvedený v jejím dvanáctém bod? od?vodn?ní, podle kterého by výše odpo?tu dan? m?la být vypo?ítávána ve všech ?lenských státech obdobným zp?sobem.

18 Tento výklad je ostatn? v souladu s ú?elem ?l. 17 odst. 3 t?etího pododstavce šesté sm?rnice, jehož ustanovení jsou použitelná na konkrétn? dané p?ípady, nebo? jejich cílem je zejména umožnit ?lenským stát?m dosáhnout p?esn?jších výsledk? odpo?itatelného podílu p?i zohledn?ní zvláštních charakteristik, které jsou vlastní konkrétním ?innostem osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 24).

19 Z toho plyne, že čl. 17 odst. 5 šesté směrnice nebrání tomu, aby členský stát při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH, upřednostnil pro určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití, jednu z metod výpočtu odpočitatelného podílu stanovených ve třetím pododstavci tohoto ustanovení.

20 Pokud jde o pravidla pro výpočet odpočitatelného podílu, jež mají být použita v takovéto situaci, je třeba uvést, že s výjimkou pravidel, která musí být použita při uplatnění čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice, který výslovně odkazuje na pravidlo pro výpočet uvedené v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, se pravidla stanovená v čl. 19 odst. 1 uvedené směrnice neuplatní, pokud daný případ podléhá jednomu z dalších zvláštních režimů stanovených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci uvedené směrnice (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 21).

21 Ze znění čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice totiž vyplývá, že poslední uvedené ustanovení odkazuje pouze na odpočitatelný podíl, stanovený v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, a stanoví tedy podrobné pravidlo pouze pro výpočet podílu stanoveného v prvním z těchto dvou ustanovení (výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 22) a potažmo pro odpočet uskutečněný na základě čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) uvedené směrnice.

22 Při nedostatku údajů v šesté směrnici je však na členských státech, aby v mezích dodržení unijního práva a zásad, na kterých je založen společný systém DPH, stanovily metody a pravidla pro výpočet odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu. Při výkonu této pravomoci jsou členské státy povinny zohlednit účel a strukturu této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, body 34 a 35).

23 V projednávané věci je nutno konstatovat, že s ohledem zaprvé na účel čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice, jehož cílem, jak bylo připomenuto v bodě 18 tohoto rozsudku, je umožnit členským státům dosáhnout přesnějších výsledků odpočitatelného podílu, zadruhé na strukturu čl. 17 odst. 5 této směrnice a zatřetí na zásadu daňové neutrality, na které je založen společný systém DPH a o níž lze mít za to, že byla provedena čl. 17 odst. 5 třetím pododstavcem, členské státy musí při výkonu oprávnění přiznaných poslední uvedeným ustanovením dbát na to, aby byl výpočet odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu co možná nejpresnější (v případě určení podílu mezi hospodářskými a nehopodářskými činnostmi obdobně viz výše uvedený rozsudek Securenta, bod 37).

24 Šestá směrnice tedy nebrání tomu, aby členské státy při výkonu uvedené pravomoci použily pro určité plnění namísto metody založené na obratu jinou metodu nebo klíč rozdělení, jako je zejména metoda založená na ploše, jež je dotčena v převodním řízení, a to pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí přesnější určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití metody založené na obratu.

25 Ve věci v převodním řízení předkládajícímu soudu přísluší ověřit splnění těchto podmínek.

26 V důsledku toho je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že 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 uvedeného odpočitatelného podílu.

K nákladům řízení

27 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 17 odst. 5 této pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členským státům, aby při výpočtu odpodíatelného podílu daní z přidané hodnoty 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 uvedeného odpodíatelného podílu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.