

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

10. července 2014(*)

„Daně – DPH – Směrnice 77/388/EHS – článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) – článek 19 – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Leasingové transakce – Zboží a služby používané pro smíšené účely – Pravidlo pro stanovení výše odpůtu DPH – Odchylný režim – Podmínky“

Ve věci C-183/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 16. ledna 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 12. dubna 2013, v řízení

Fazenda Pública

proti

Banco Mais SA,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, K. Lenaerts, místopředseda Soudního dvora, vykonávající funkci soudce čtvrtého senátu, M. Safjan, J. Malenovský (zpravodaj) a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. března 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za portugalskou vládu L. Inez Fernandes a R. Lairesem, jako zmocněnci,
- za finskou vládu J. Heliskoskim, jako zmocněncem,
- za vládu Spojeného království J. Beeko a V. Kaye, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s O. Thomasem a R. Hillem, barristers,
- za Evropskou komisi M. Afonso a C. Soulay, jako zmocněnkyněmi,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 17 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 (Úř. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, Úř. vst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Fazenda Pública (státní pokladna) a leasingovou společností Banco Mais SA (dále jen „Banco Mais“) ohledně pravidla pro výpočet nároku na odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která je splatná nebo byla odvedena při pořízení zboží a služeb, jež mají být použity jak pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není (dále jen „zboží a služby používané pro smíšené účely“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 17 šesté směrnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daní“, v odstavcích 2 a 5 stanoví:

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

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku 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 [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný 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 účtenictví;

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

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daní buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část [aby provedla odpočet daní na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části];

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daní 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 odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlíďne se k ní.“

4 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice, nadepsaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, stanoví:

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

- V žitateli celkovou výši roční obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpovídatelná podle § 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši roční obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do žitatele 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 § 11 části A odst. 1 písm. a).

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

Portugalské právo

5 §lánek 23 zákona o dani z přidané hodnoty (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), ve znění platném pro zdaňovací období roku 2004 (dále jen „CIVA“), stanoví:

„1. Pokud osoba povinná k dani při výkonu své činnosti dodává zboží nebo poskytuje služby a u části tohoto zboží nebo těchto služeb není daň odpovídatelná, je daň zaplacená při nákupu odpovídatelná pouze ve výši procentního podílu odpovídajícího roční hodnotě plnění, u nichž je daň odpovídatelná.

2. Odchylně od ustanovení předchozího odstavce může osoba povinná k dani provést odpovídatelnou v závislosti na skutečném použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části za podmínky, že o tom předem informuje generální ředitelství daní, čímž není dotčena možnost tohoto orgánu stanovit jí zvláštní podmínky nebo tento postup ukončit v případě, že by zdanění bylo značně zkrácené.

3. Daňová správa může osobě povinné k dani uložit, aby postupovala podle předchozího odstavce:

- a) pokud osoba povinná k dani vykonává různé hospodářské činnosti;
- b) pokud by v důsledku použití postupu uvedeného v odstavci 1 bylo zdanění značně zkrácené.

4. Zvláštní odpovídatelný procentní podíl uvedený v odstavci 1 je dán zlomkem, který má v žitateli roční částku bez daně odpovídající dodanému zboží a poskytnutým službám, u nichž je daň odpovídatelná podle §láneku 19 a § 20 odst. 1, a ve jmenovateli roční částku bez daně odpovídající všem plněním uskutečněným osobou povinnou k dani, včetně plnění osvobozených od daně nebo plnění, na která se daň nevztahuje, zejména dotací nepodléhajících dani, které nejsou dotacemi na zařízení.

5. Dodání dlouhodobých hmotných aktiv, která byla použita při činnosti podniku, a transakce v oblasti nemovitostí a finanční transakce, které jsou vedlejší ve vztahu k činnosti vykonávané osobou povinnou k dani, však nejsou do předchozího výpočtu zahrnuty.

[...]“

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

6 Společnost Banco Mais je banka provozující činnost v oblasti leasingu motorových vozidel a další finanční činnosti.

7 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost Banco Mais při

provozování svých činností uskutečňuje jak plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak plnění, u nichž DPH odpočitatelná není. Společnost Banco Mais přitom využívá jednak zboží a služby používané pouze pro první, nebo pouze pro druhou z těchto kategorií plnění, a jednak zboží a služby používané pro smíšené účely, při jejichž poskytnutí musí zaplatit DPH.

8 Za zdaňovací období roku 2004 odpovídala společnost Banco Mais v plné výši DPH zaplacenou při poskytnutí zboží a služeb používaných výlučně pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, včetně nákupů vozidel pro potřeby své leasingové činnosti.

9 V případě zboží a služeb používaných pro smíšené účely vypočetla společnost Banco Mais svůj odpočitatelný podíl pomocí zlomku, v jehož čitateli byly přijaté odměny z finančních transakcí, u nichž je DPH odpočitatelná, k nimž byl připočten obrát z leasingových transakcí, u nichž je DPH odpočitatelná, a v jehož jmenovateli byly přijaté odměny ze všech finančních transakcí, k nimž byl připočten obrát ze všech leasingových transakcí. Touto metodou dospěla společnost Banco Mais konkrétně k závěru, že 39 % DPH splatné při odvedené z tohoto zboží a těchto služeb je odpočitatelných.

10 Na základě daňové kontroly provedené v průběhu roku 2007 za zdaňovací období roku 2004 uložila Fazenda Pública společnosti Banco Mais rozhodnutím ze dne 7. února 2008 povinnost doplatit DPH spolu s vyrovnávacím úrokem, a to z důvodu, že metoda použitá touto společností ke stanovení jejího nároku na odpot daně vedla ke značnému zkrácení při stanovování částky splatné daně.

11 Fazenda Pública v tomto rozhodnutí nezpochybnila možnost společnosti Banco Mais vypočítat odpočitatelný podíl v případě úrovních transakcí vyjma transakcí leasingových způsobem, který v podstatě spočívá v tom, že se za základ vezme ta část přijatých odměn, která připadá na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná. Naproti tomu u leasingových transakcí dospěla Fazenda Pública k názoru, že jelikož byla jako kritérium použita část obrátu připadající na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, aniž byla z tohoto obrátu vyčta ta část přijatých leasingových splátek, která připadá na splácení pořizovací ceny vozidel, došlo tím ke zkrácení výpočtu odpočitatelného podílu.

12 Společnost Banco Mais napadla rozhodnutí Fazenda Pública ze dne 7. února 2008 před tribunal tributário de Lisboa žalobou podanou dne 6. května 2008.

13 Tento soud žalobu společnosti Banco Mais vyhověl s odvodněním, že výklad čl. 23 odst. 4 CIVA podaný daňovou správou byl *contra legem*, protože toto ustanovení stanoví – bez jakékoli výjimky pro leasingové činnosti – že v případě zboží a služeb používaných pro smíšené účely musí být podíl vypočten na základě té části obrátu, která připadá na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná. V souladu s tímto ustanovením mělo být společnosti Banco Mais umožněno zahrnout leasingové splátky leasingových nájemců v plné výši.

14 Fazenda Pública podala proti rozsudku soudu prvního stupně opravný prostředek k předsádkajícímu soudu, přičemž podstatou jejího tvrzení bylo, že se spor netýká výkladu odstavce 4 článku 23 CIVA, ve kterém je podrobně popsáno pravidlo výpočtu daně stanovené v odstavci 1 téhož článku, nýbrž otázky, zda může správa po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem nápravy značné zkrácené daně stanovila rozsah svého nároku na odpot daně v závislosti na použití předmětného zboží a služeb. Metoda použitá společností Banco Mais, jež spočívala v tom, že do čitatele i jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení odpočitatelného podílu byly leasingové splátky zaplacené zákazníky na základě jejich leasingových smluv zahrnuty v plné výši, totiž podle Fazenda Pública k takovému zkrácení vede, zejména vzhledem k tomu, že ta část leasingových splátek, která připadá na splácení pořizovací ceny vozidel, neodráží skutečnou část výdajů souvisejících se zbožím a službami používanými pro smíšené účely, která

může připadat na zdanitelná plnění.

15 Za těchto okolností se Supremo Tribunal Administrativo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být v případě leasingové smlouvy zahrnuta do jmenovatele zlomku pro výpočet odpodátelného podílu celá leasingová splátka placená zákazníkem, která je složena z finanční amortizace, úroků a dalších nákladů, nebo mají být naopak zohledněny pouze úroky, protože tyto představují odměnu či zisk, jež plynou z činnosti banky na základě leasingové smlouvy?“

K předběžné otázce

16 Z údajů obsažených ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že se spor v původním řízení týká legality rozhodnutí Fazenda Pública o přepočítání nároku na odpodát daně společnosti Banco Mais v případě zboží a služeb používaných pro smíšené účely, a to na základě úpravy odpodatu daně obsažené v čl. 23 odst. 2 CIVA.

17 Podle posledně uvedeného ustanovení ve spojení s čl. 23 odst. 3 CIVA přitom platí, že v případě, že by zdanění bylo známo zkrácené, může být osobě povinné k dani uložena povinnost provést odpodát DPH v závislosti na skutečném použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části.

18 V uvedeném ustanovení je tak v podstatě převzato pravidlo pro stanovení nároku na odpodát daně zakotvené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. c) šesté směrnice, které představuje odchýlný režim ve vztahu k pravidlu stanovenému v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci a v čl. 19 odst. 1 této směrnice.

19 Je tedy třeba vycházet z toho, že článkem 23 odst. 2 CIVA je do vnitrostátního práva dotyčného členského státu proveden čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice, což portugalská vláda na jednání potvrdila.

20 Za těchto podmínek je třeba položenou otázku chápat tak, že v ní jde v podstatě o to, zda musí být čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, uložil bance, která provozuje mimo jiné leasingovou činnost, povinnost zahrnout do jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení jednotného odpodátelného podílu pro veškeré zboží a služby používané pro smíšené účely pouze tu část leasingových splátek placených zákazníky na základě leasingových smluv, která odpovídá úrokům.

21 Podle ustálené judikatury je pro výklad ustanovení unijního práva třeba vzít do úvahy jeho znění, jakož i kontext, ve kterém se nachází, a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudek SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, bod 34).

22 V daném případě čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice stanoví, že členský stát může oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpodát DPH na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části.

23 S ohledem na znění tohoto ustanovení může členský stát stanovit režim odpodatu daně, který bude brát v úvahu konkrétní použití buď veškerého dotyčného zboží a služeb, nebo jejich části.

24 Vzhledem k tomu, že šestá směrnice neobsahuje nic dalšího k pravidlům, která mohou být v této souvislosti použita, je na členských státech, aby taková pravidla stanovily (v tomto smyslu viz rozsudky Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, bod 25, a Crédit Lyonnais,

25 Jak totiž jasně vyplývá ze znění čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, poslední uvedené ustanovení se zmiňuje pouze o odpodátelném podílu upraveném v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, a stanoví tak podrobné pravidlo výpočtu pouze pro případ uvedený v tomto čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci (v tomto smyslu viz rozsudek *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750, bod 22).

26 Dále sice druhý pododstavec čl. 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví, že se toto pravidlo výpočtu vztahuje na veškeré zboží a služby používané pro smíšené účely, které požívá osoba povinná k dani, avšak třetí pododstavec tohoto čl. 17 odst. 5, ve kterém je též zahrnuto ustanovení písm. c), obsahuje v úvodu výraz „nicméně“, což ukazuje na existenci výjimek z uvedeného pravidla (rozsudek *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750, bod 23).

27 Při využití možnosti podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) šesté směrnice odchýlit se od pravidla výpočtu stanoveného touto směrnicí ale musí každý členský stát respektovat účel a systematicku uvedené směrnice, jakož i zásady, na nichž je založen společný systém DPH (rozsudky *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, bod 22, a *Crédit Lyonnais*, EU:C:2013:541, bod 52).

28 Soudní dvůr v tomto ohledu připomíná, že účelem úpravy odpodát je zcela zbavit podnikatele zátku DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH musí v důsledku toho zaručit dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátku všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (rozsudek *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750, bod 15).

29 Soudní dvůr rovněž určil, že cílem čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice je poskytnout členským státům možnost zohlednit zvláštní charakteristiky, které jsou vlastní některým činnostem osob povinných k dani, v zájmu dosažení přesnějších výsledků při stanovování rozsahu nároku na odpodát daně (v tomto smyslu viz rozsudky *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750, bod 24, a *BLC Baumarkt*, EU:C:2012:689, body 23 a 24).

30 Z výše uvedeného vyplývá, že zaprvé s ohledem na znění čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) šesté směrnice, zadruhé s ohledem na kontext, ve kterém se toto ustanovení nachází, zatřetí s ohledem na zásadu daňové neutrality a zásadu proporcionality a začtvrté s ohledem na účel čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce této směrnice musí každý členský stát, který využije možnosti podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) šesté směrnice, dbát na to, aby způsob výpočtu nároku na odpodát daně umožňoval určit co možná nejpresnější podíl DPH připadající na plnění, u nichž je DPH odpodátelná (v tomto smyslu viz rozsudek *BLC Baumarkt*, EU:C:2012:689, bod 23).

31 Zásada neutrality, která je společnému systému DPH vlastní, totiž vyžaduje, aby způsob, jakým se vypočítává odpodát daně, objektivně odrážel skutečný podíl výdajů na pořízení zboží a služeb používaných pro smíšené účely, který může připadat na plnění, u nichž je DPH odpodátelná (v tomto smyslu viz rozsudek *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 37).

32 K tomu účelu šestá směrnice nebrání tomu, aby členské státy použily pro určité plnění namísto metody založené na obratu jinou metodu nebo klíčové rozdělení, a to pod podmínkou, že tato metoda zaručí přesnější určení odpodátelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití metody založené na obratu (v tomto smyslu viz rozsudek *BLC Baumarkt*, EU:C:2012:689, bod 24).

33 V tomto ohledu je třeba poukázat na skutečnost, že v případě takových transakcí v oblasti leasingu motorových vozidel, jako jsou transakce ve věci v povodním řízení, sice může při jejich uskutečnění bankou vyvstávat potřeba využívání určitého zboží nebo určitých služeb používaných pro smíšené účely, jako jsou budovy, spotřeba elektrické energie nebo některé služby průmyslové povahy, avšak nejčastěji bývá toto jejich využívání spojeno především s financováním a správou smluv, které leasingový pronajímatel uzavírá se svými zákazníky, a nikoli s poskytováním vozidel. Je na předkládajícím soudu, aby zjistil, zda tomu tak ve věci v povodním řízení skutečně je.

34 Výpověď nároku na odpověď z daně pomocí metody založené na obratu, jež zohledňuje částky související s touto částí leasingových splátek placených zákazníky, která připadá na splácení poskytnutého vozidla, přitom za těchto podmínek vede k méně přesnému stanovení odpovídatelného podílu DPH placené na vstupu než metoda, kterou používá Fazenda Pública a která je založena pouze na části leasingových splátek odpovídající úrokům, jež jsou protiplněním za náklady leasingového pronajímatele související s financováním a správou smluv, neboť s posledně uvedenými skutečnostmi je spojeno využívání podstatné části zboží a služeb používaných pro smíšené účely k uskutečnění transakcí v oblasti leasingu motorových vozidel.

35 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení, uložil bance, která provozuje mimo jiné leasingovou činnost, povinnost zahrnout do itatele a do jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení jednotného odpovídatelného podílu pro veškeré zboží a služby používané pro smíšené účely pouze tu část leasingových splátek placených zákazníky na základě leasingových smluv, která odpovídá úrokům, je-li využívání tohoto zboží a těchto služeb spojeno především s financováním a správou uvedených smluv, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

36 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) 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 prodané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení, uložil bance, která provozuje mimo jiné leasingovou činnost, povinnost zahrnout do itatele a do jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení jednotného odpovídatelného podílu pro veškeré zboží a služby používané pro smíšené účely pouze tu část leasingových splátek placených zákazníky na základě leasingových smluv, která odpovídá úrokům, je-li využívání tohoto zboží a těchto služeb spojeno především s financováním a správou uvedených smluv, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalsština.