

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

9. června 2016(\*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 77/388/EHS – Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec – Oblast působnosti – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Zboží a služby použité jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně (zboží a služby ke smíšenému využití) – Přiznání zboží a služeb pořízených za účelem výstavby, užívání, zachování a údržby budovy sloužící zčásti k uskutečnění plnění, u nichž je daň odpovídatelná, a zčásti k uskutečnění plnění, u nichž daň odpovídatelná není – Změna vnitrostátní právní úpravy, která stanoví způsob výpočtu odpovídatelného podílu – Článek 20 – Oprava odpovědi – Právní jistota – Legitimní očekávání“

Ve věci C-332/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 5. června 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 9. července 2014, v řízení

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR**

proti

**Finanzamt Krefeld,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda třetího senátu vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, J. Malenovský (zpravodaj), M. Safjan, A. Prechal a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. července 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království J. Kraehling a L. Christiem, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi M. Wasmeierem, G. Braunem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. listopadu 2015,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 17, 19 a 20 šesté směrnice

Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. 1995, L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (dále jen „Rey Grundstücksgemeinschaft“) a Finanzamt Krefeld (Finanční úřad v Krefeldu) týkajícím se způsobu výpočtu nároku na odpot daní z přidané hodnoty (DPH) splatné nebo zaplacené ze zboží a služeb použitých na výstavbu, údržbu, užívání a zachování budovy ke smíšenému využití sloužící zčásti k uskutečnění plnění, u nichž je daň odpotitelná, a zčásti k uskutečnění plnění, u nichž daň odpotitelná není (dále jen „budova ke smíšenému využití“).

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 17 šesté směrnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpot daní“, stanoví:

„1. Nárok na odpot daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daní.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotit od daní, 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;

[...]

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 odpotitelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpotitelná není, je odpotitelný jen podíl daní 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 daní buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpot daní 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, nepřihledne se k ní.

[...]

4 Článek 19 šesté směrnice, nadepsaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, v odstavci 1 stanoví:

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

– v žitateli 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 žitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpočitatelná, bez daně z přidané hodnoty. [...]

[...]

5 Článek 20 šesté směrnice, nadepsaný „Oprava odpočtu“, stanoví:

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

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

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

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

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

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

[...]

### *Německé právo*

6 Příslušná ustanovení německé právní úpravy DPH jsou obsažena v Umsatzsteuergesetz 1999 (zákon o dani z obratu z roku 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, dále jen „UStG“).

7 Ustanovení § 15 UStG zní:

„1) Podnikatel může odpočíst následující částky daně zaplacené na vstupu:

1. daň splatnou ze zákona za dodání a jiná plnění, která byla provedena jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku.

[...]

2) Z odpovtu dan? zaplacené na vstupu je vylou?ena da? za dodání zboží, dovoz zboží a po?ízení zboží uvnit? Spole?enství nebo za jiná pln?ní, která podnikatel používá k uskute??ování následujících pln?ní:

1. pln?ní osvobozených od dan?;

[...]

4) Používá-li podnikatel pro sv?j podnik zboží dodané, dovezené nebo po?ízené uvnit? Spole?enství nebo jiné jemu poskytnuté pln?ní jen z?ásti k uskute??ování pln?ní, u kterých je vylou?en nárok na odpovet, není odpovitatelná ta ?ást dan? zaplacené na vstupu, která z hospodá?ského hlediska p?ipadá na tato pln?ní. Podnikatel m?že neodpovitatelné ?ásti stanovit na základ? adekvátního odhadu.“

8 Prost?ednictvím Steueränderungsgesetz 2003 (zákon z roku 2003 o zm?n? da?ových p?edpis?) ze dne 15. prosince 2003 (BGBl. 2003 I, s. 2645), který nabyl ú?innosti dne 1. ledna 2004, byla do § 15 odst. 4 UStG dopln?na t?etí v?ta, která zní:

„Ur?ení neodpovitatelné ?ásti dan? zaplacené na vstupu podle pom?ru mezi pln?ními, která vylou?ují odpovet dan?, a pln?ními, která oprav?ují k odpovtu dan?, je p?ípustné pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodá?ské p?í?azení.“

9 D?vody pro tuto zm?nu uvedené v žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce jsou následující:

„Smyslem tohoto ustanovení je zajistit, aby p?i dodání ?i jiných pln?ních docházelo k adekvátnímu rozd?lení dan? zaplacené na vstupu. Nov? zavedená úprava omezuje používání klí?e založeného na obratu jakožto jediného rozd?lovacího kritéria. Tento klí? se p?ipouští pouze tehdy, nelze-li použít jiné hospodá?ské p?í?azení.

Tuto zm?nu si vyžádalo vydání rozsudku Bundesfinanzhof [(Spolkový finan?ní soud, N?mecko)] ze dne 17. srpna 2001 [...], v n?mž bylo rozhodnuto, že rozd?lení dan? zaplacené na vstupu podle pom?ru mezi jednotlivými sou?ástmi obratu na výstupu má být považováno za adekvátní odhad ve smyslu § 15 odst. 4 [UStG].

Pokud je nicmén? klí? založený na obratu používán jako obecné rozd?lovací kritérium, m?že docházet k nepřesnému rozd?lování, zejména v p?ípadech výstavby budov ke smíšenému využití; [...]

Šestá sm?rnice nicmén? nestanoví, že klí? založený na obratu musí být závazn? používán jakožto obecné rozd?lovací kritérium. Takový režim založený na ‚podílu‘ [...] není pro ?lenské státy povinný, nebo? podle ?l. 17 odst. 5 t?etího pododstavce této sm?rnice mohou stanovit rozd?lovací kritéria, která se od tohoto režimu odchyľují.

V p?ípadech po?izování nemovitostí je možné rozd?lit da? zaplacenou na vstupu také podle pom?ru mezi výnosovými a tržními hodnotami [...]

10 Ustanovení § 15a UStG, nadepsaného „Oprava dan? zaplacené na vstupu“, v odstavcích 1 a 2 stanoví:

„1) Jestliže se okolnosti zohledn?né p?i ur?ení výše p?vodního odpovtu zm?ní v pr?b?hu p?ti let od prvního využití investičního majetku, dojde k náhrad? za každý kalendá?ní rok odpovídající t?mto zm?nám prost?ednictvím oprav odpovt? dan? na vstupu, která zatížila po?izovací nebo

výrobní náklady. Pokud jde o nemovitosti včetně jejich podstatných částí, o práva, na něž se použijí ustanovení občanského práva týkající se nemovitostí, a o stavby na pozemku jiných osob, je pětiletá lhůta nahrazena lhůtou desetiletou.

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

### **Spor v povodním řízení a předběžné otázky**

11 V období let 1999 až 2004 provedla občanskoprávní společnost vlastníků nemovitostí Rey Grundstücksgemeinschaft na svém pozemku práce spočívající v demoliaci starší budovy a ve výstavbě budovy určené pro účely bydlení a pro obchodní účely. Budova byla dokončena v roce 2004 a obsahuje celkem šest bytových a obchodních jednotek a deset podzemních garážových stání. Některé z těchto jednotek a stání byly pronajímány již od října 2002.

12 Za zdaňovací období let 1999 až 2003 vypočetala společnost Rey Grundstücksgemeinschaft svůj nárok na odpot DPH, kterou zaplatila z demoličních a stavebních prací, podle klíče založeného na poměru mezi obratem z pronájmu obchodních prostor a s nimi souvisejících parkovacích stání, který podléhá DPH, a obratem z ostatního pronájmu, který je od DPH osvobozen (dále jen „klíč založený na obratu“). Podle tohoto klíče činil odpotitelný podíl DPH 78,15 %. V návaznosti na podání dvou žalob k Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu, Německo) v souvislosti s odpotitelnou výší DPH za zdaňovací období let 2001 a 2002 Finanční úřad v Krefeldu tento klíč nepřipustil.

13 V průběhu roku 2004 byly některé části budovy, o níž jde ve věci v povodním řízení, které měly být povodně použity k uskutečnění zdanitelných plnění, nakonec použity k pronájmu osvobozenému od DPH. Pro účely opravy odpotů daně na vstupu uvedla společnost Rey Grundstücksgemeinschaft v přiznání k dani za rok 2004 opravnou částku, kterou stanovila podle klíče založeného na obratu. V tomto přiznání k dani společnost Rey Grundstücksgemeinschaft rovněž uvedla odpotitelné částky DPH ze zboží a služeb poskytnutých za účelem užívání, zachování a údržby této budovy. Částka DPH, která měla být vrácena společnosti Rey Grundstücksgemeinschaft, činila dle jejich výpočtu celkem přibližně 3 500 eur.

14 Opravným daňovým výměrem ze dne 1. září 2006 Finanční úřad v Krefeldu tento výsledek zpochybnil s odvodněním, že po nabytí účinnosti § 15 odst. 4 třetí věty UStG dne 1. ledna 2004 směl být klíč založený na obratu používán pouze v případě, že nebylo možné použít jinou metodu hospodářského přiznání zboží a služeb ke smíšenému využití. Tento finanční úřad měl za to, že je možné a přesnější určit hospodářské přiznání zboží a služeb použitých k demoliaci a výstavbě budovy s použitím klíče tvořeného poměrem mezi plochou obchodních prostor v metrech čtverečních a plochou prostor určených k bydlení (dále jen „klíč založený na ploše“), na základě čehož dospěl k závěru, že společnost Rey Grundstücksgemeinschaft měla uplatnit tento klíč. Z toho důvodu stanovil procento odpotů DPH na 38,74 %, které odpovídá té části celkové plochy budovy, jejíž nájem je zdanitelný, a částku DPH, jež má být vrácena společnosti Rey Grundstücksgemeinschaft za rok 2004, stanovil přibližně na 950 eur.

15 Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu) tento opravný daňový výměr částečně zrušil s odvodněním, že klíč založený na ploše mohl být použit pouze v souvislosti s DPH splatnou za náklady vynaložené od 1. ledna 2004. V důsledku toho určil, že částka DPH, která má být společnosti Rey Grundstücksgemeinschaft vrácena za rok 2004, činí o něco málo více než 1 700 eur.

16 Proti tomuto rozhodnutí podali oba účastníci povodního řízení opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud).

17 Podle předkládajícího soudu vyvstávají ve sporu zaprvé otázky týkající se výkladu čl. 17 odst. 5 šesté směrnice podaného Soudním dvorem v rozsudku ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

18 Předkládající soud nejprve uvádí, že Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku rozhodl, že jinou metodu rozdělení zboží a služeb ke smíšenému využití, než je metoda stanovená v šesté směrnici, která je založena na obratu, lze uplatnit pouze za předpokladu, že tato metoda umožní přesnější určení nároku na odpočet. Metoda spočívající ve zjišťování, za jakou část budovy byla DPH vynaložena, a v použití klíče pouze na části DPH, které konkrétně nesouvisí s žádnou z těchto částí nebo souvisí se společnými částmi budovy ke smíšenému využití, přitom podle předkládajícího soudu vede k přesnějším výsledkům. Klade si proto otázku, zda by taková metoda neměla být upřednostněna.

19 Dále předkládající soud v podstatě uvádí, že v bodě 19 rozsudku ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), Soudní dvůr upřesnil, že členský stát smí použít jinou metodu rozdělení zboží a služeb ke smíšenému využití, než jakou stanoví šestá směrnice, pouze pro „určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití“. Odchylná metoda použitá německou daňovou správou k rozdělení zboží a služeb použitých na výstavbu a pořízení budovy ke smíšenému využití je přitom uplatněna i na zboží a služby pořízené pro účely užívání, zachování a údržby takových budov. Předkládající soud si proto klade otázku, zda je použití jedné a téže metody na tyto dvě kategorie výdajů v souladu se šestou směrnicí.

20 Zadruhé předkládající soud konstatuje, že Soudní dvůr již sice připustil, že změna právních předpisů může mít za následek vznik povinnosti opravit některé odpočty DPH, dosud se však vyjadřoval pouze ke změnám právních předpisů týkajícím se samotné existence nároku na odpočet. Za těchto podmínek podle předkládajícího soudu přetrvávají pochybnosti o tom, zda článek 20 této směrnice brání právní úpravě členského státu, která ukládá povinnost provést opravu DPH poté, co byla metoda přiznávání DPH zaplacené ze zboží a služeb ke smíšenému využití tímto státem změněna.

21 Zatěť si předkládající soud klade otázku, zda provedení opravy DPH za okolností včti v povodním řízení nebrání zásada ochrany legitimního očekávání a zásada právní jistoty. V tomto ohledu nejprve uvádí, že německá právní úprava neobsahuje výslovné ustanovení, podle kterého by nabytí účinnosti § 15 odst. 4 tětí včty UStG mohlo mít za následek provedení oprav. Uvedená právní úprava dále neobsahuje přechodná ustanovení, kdežto z bodu 70 rozsudku ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263), vyplývá, že přijetí přechodných ustanovení je nezbytné, jestliže by adresáti nové normy mohli být jejím okamžitým uplatněním zaskočeni. Konečně pro daňové období let 2001 a 2002 byla metoda přiznání zboží a služeb ke smíšenému využití, kterou použila společnost Rey Grundstücksgemeinschaft, daňovými orgány připsána v návaznosti na řízení před Finanzgericht Düsseldorf (Finanční soud v Düsseldorfu).

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

„1) Soudní dvůr Evropské Unie rozhodl, že čl. 17 odst. 5 tětí pododstavec [šesté směrnice] umožňuje členským státům, aby při výpočtu odpočitatelného podílu DPH splatné na vstupu pro určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití, upřednostnily namísto klíče uvedeného v čl. 19 odst. 1 této směrnice, který je založen na obratu, jiný klíč, a to pod podmínkou,

že zvolená metoda zaručí přesnější určení uvedeného odpovídatelného podílu (rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Platí v případě pořízení nebo výstavby budovy ke smíšenému využití, že plnění na vstupu, jejichž výměřovací základ patří mezi pořízovací nebo výrobní náklady, musí být za účelem přesnějšího určení odpovídatelných částek daní zaplacené na vstupu nejprve přiznány k plněním souvisejícím s užíváním budovy (podléhajícím dani nebo osvobozeným od daní), a pouze ty částky daní zaplacené na vstupu, které nebyly takto přiznány, se pak rozdělí podle klíče založeného na ploše nebo na obratu?

b) Platí zásady stanovené Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), a odpověď na předcházející otázku také pro částky daní zaplacené na vstupu ze vstupních plnění uskutečněných za účelem užívání, zachování nebo údržby budovy ke smíšenému využití?

2) Musí být článek 20 [šesté směrnice] vykládán v tom smyslu, že v tomto ustanovení stanovená oprava povodního odpadu se uplatní i v situaci, kdy osoba povinná k dani rozdělila daň zaplacenou na vstupu z výstavby budovy ke smíšenému využití [podle klíče založeného na obratu] stanoveného v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice a dovoleného vnitrostátním právem a členský stát dodatečně v průběhu opravného období stanoví jednodušší jiný klíč?

3) Bude-li předchozí otázka zodpovězena kladně, brání zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání použití článku 20 [šesté směrnice], pokud členský stát pro případy, které jsou popsány výše, výslovně nestanoví opravu daní zaplacené na vstupu, ani neobsahuje přechodná ustanovení a pokud rozdělení daní zaplacené na vstupu, které osoba povinná k dani provedla [podle klíče založeného na obratu], uznal Bundesfinanzhof [(Spolkový finanční soud)] obecně za adekvátní?

## K předložným otázkám

### *K první otázce*

23 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 17 odst. 5 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy je budova užívána na výstupu k uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpovídatelná, tak i dalších plnění, u nichž daň odpovídatelná není, jsou členské státy povinny stanovit, že zboží a služby použité na vstupu k výstavbě při pořízení této budovy se nejprve přiznají výlučně k prvnímu, nebo ke druhému z těchto typů plnění a poté se určí pouze nárok na odpad z toho zboží a těchto služeb, které takto nemohou být přiznány, podle klíče založeného na obratu nebo – zaručí-li tato metoda přesnější určení odpovídatelného podílu – podle klíče založeného na ploše. Předkládající soud se dále táže, zda bude odpověď Soudního dvora na tuto otázku platit také pro zboží a služby použité pro účely užívání, zachování a údržby budovy ke smíšenému využití.

24 Úvodem je třeba poukázat na to, že tato otázka odkazuje na ustanovení čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, ale není v ní konkrétně označena některá z možností stanovených ve třetím pododstavci tohoto ustanovení. Proto je třeba tuto otázku chápat tak, že se týká obecného výkladu čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.

25 V tomto ohledu je nutno připomenout, že se rozsah nároku na odpad liší podle toho, k jakému užití jsou předmětné zboží a služby určeny. V případě zboží a služeb určených výlučně k uskutečnění zdanitelných plnění totiž čl. 17 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že osoby povinné k dani jsou oprávněny odpadíst celou daň zaplacenou z jejich pořízení a dodání, kdežto v případě zboží a služeb určených ke smíšenému využití čl. 17 odst. 5 první pododstavec této směrnice

stanoví, že nárok na odpotet je omezen na podíl DPH p?ipadající na hodnotu pln?ní, u nichž je da? odpotitelná, uskute?n?ných s tímto zbožím ?i t?mito službami.

26 Vzhledem k tomuto nestejnému rozsahu nároku na odpotet v závislosti na tom, k jakému použití jsou zboží a služby, z nichž byla zaplacená DPH, ur?eny, jsou ?lenské státy v zásad? povinny stanovit, že pro ur?ení výše svého nároku na odpotet musí osoby povinné k dani nejprve p?i?adit zboží a služby, které byly po?ízeny na vstupu, k jednotlivým pln?ním uskute?n?ným na výstupu, k nimž byly ur?eny. Následn? musí p?íslušné orgány t?chto stát? použít na toto zboží nebo tyto služby režim odpotu odpovídající jejich použití s tím, že v p?ípad? zboží a služeb, které nesouvisí pouze s jedním typem pln?ní, je t?eba použít režim stanovený v ?l. 17 odst. 5 této sm?rnice.

27 Pokud jde nejprve o první fázi, tj. o p?i?azení zboží nebo služeb k pln?ním, pro n?ž jsou použity – ?ímž není dot?eno použití n?kterých zvláštních ustanovení obsažených v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci šesté sm?rnice – je na p?edkládajícím soudu, aby ur?il, zda v p?ípad?, kdy jsou použity na výstavbu budovy ke smíšenému využití, se takové p?i?azení ukazuje být v praxi p?íliš složité, a tudíž obtížn? proveditelné.

28 Vnitrostátní právní úprava totiž m?že osobám povinným k dani dovolit, aby p?i?azení tohoto zboží a t?chto služeb neprovád?li, a to bez ohledu na jejich následné použití, pokud se toto zboží a tyto služby týkají po?ízení nebo výstavby budovy ke smíšenému využití a toto p?i?azení je v praxi obtížn? proveditelné.

29 Co se dále tý?e p?i?azení zboží a služeb, jež byly po?ízeny za ú?elem užívání, zachování ?i údržby budovy ke smíšenému využití, k jednotlivým pln?ním uskute?n?ným prost?ednictvím této budovy na výstupu, obecn? se zdá, že je v praxi snadno proveditelné, což však ve vztahu ke zboží a službám ve v?ci v p?vodním ?ízení p?ísluší ov??it p?edkládajícímu soudu.

30 Je-li tomu tak, nem?že být ?lenskému státu dovoleno stanovit, že osoby povinné k dani jsou zprošt?ny povinnosti p?i?adit zboží a služby po?ízené za ú?elem užívání, zachování ?i údržby budovy ke smíšenému využití k jednotlivým pln?ním uskute?n?ným prost?ednictvím této budovy na výstupu.

31 Co se dále tý?e druhé fáze, tj. stanovení výše odpotu, je t?eba v souvislosti se zbožím a službami použitými jak k pln?ním, u nichž je da? odpotitelná, tak k pln?ním, u nichž da? odpotitelná není, p?ipomenout, že podle ?l. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté sm?rnice se tato ?ástka v zásad? vypo?te na základ? podílu stanoveného v souladu s ?lánkem 19 této sm?rnice pro všechna pln?ní uskute?ná osobou povinnou k dani, a to podle klí?e založeného na obratu.

32 Soudní dv?r však p?ipustil, že ?lenské státy mohou p?i využití n?kterých z možností stanovených v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci této sm?rnice použít jinou metodu výpo?tu, než která je uvedena v p?edchozím bod? tohoto rozsudku, a to mimo jiné pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí p?esn?jší ur?ení odpotitelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití prvn? uvedené metody (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt C?511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

33 Uvedená podmínka však neznamená, že by zvolená metoda musela být nutně tou nejprůběžnější z možných metod. Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 90 svého stanoviska, výrok rozsudku ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), pouze požaduje, aby zvolená metoda zaručila průběžnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče založeného na obratu (v tomto smyslu viz také rozsudek ze dne 10. července 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29).

34 Proto v případě takových plnění, jako jsou plnění ve věci v povodním řízení, která spoívají v pronajímání různých částí budovy, přičemž u některých z nich je daň odpočitatelná a u jiných nikoli, je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda použití metody výpočtu nároku na daň podle klíče založeného na ploše může vést k průběžnějšímu výsledku, než jaký by přinesla metoda založená na obratu.

35 Případná možnost členského státu stanovit, že osoby povinné k dani nejsou povinny přiznat ke konkrétnímu plnění uskutečněnému na výstupu každé ze zboží či každou ze služeb použitých na výstavbu či pořízení budovy se smíšeným využitím, není zpochybněna tím, že má tento stát na výběr, zda použije jinou metodu daň, než stanoví šestá směrnice, nebo požadavek na průběžnost uvedený v bodě 32 tohoto rozsudku se vztahuje ke způsobu výpočtu podílu částky DPH, který je odpočitatelný, a nikoli k určení použitého zboží a služeb.

36 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 5 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy je budova užívána na výstupu k uskutečnění jak určitých plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak i dalších plnění, u nichž daň odpočitatelná není, nejsou členské státy povinny stanovit, že zboží a služby použité na vstupu k výstavbě, pořízení, zachování či údržbě této budovy se nejprve přizadí k těmto různým plněním, a to v případě, kdy je takové přizazení obtížné proveditelné, a poté se určí pouze nárok na daň z toho zboží a těchto služeb, které jsou použity zároveň na určitá plnění, u nichž je daň odpočitatelná, i na další plnění, u nichž daň odpočitatelná není, podle klíče založeného na obratu nebo – zaručí-li tato metoda průběžnější určení odpočitatelného podílu – podle klíče založeného na ploše.

#### *Ke druhé otázce*

37 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 20 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání provedení opravy daň DPH u zboží či služeb, na něž se vztahuje čl. 17 odst. 5 této směrnice, poté, co v průběhu příslušného opravného období došlo ke změně klíče k rozdělení DPH použitého pro výpočet těchto daň.

38 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že čl. 20 odst. 1 písm. b) této směrnice stanoví, že povodní daň musí být opraveny, jestliže se od odevzdání daně přiznání, jež vedlo k daň, změny okolností zohledněné při výpočtu výše daň, „zejména“ byly-li zrušeny některé kupy nebo byla-li získána některá snížení ceny. Toto použití přídavného „zejména“ ukazuje, že se u takto popsanych případů nejedná o taxativní výčet.

39 Z toho vyplývá, že toto ustanovení sice výslovně neupravuje případ změny metody výpočtu nároku na daň použitelné na zboží a služby se smíšeným využitím, zároveň ho však ani nevylučuje.

40 Proto při určení, zda se uvedené ustanovení na takový případ vztahuje, je nutné zkoumat jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, již je součástí (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, bod 34).

41 Pokud jde o kontext čl. 20 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, z čl. 17 odst. 5 šesté směrnice ve spojení s jejím čl. 19 odst. 1 vyplývá, že odpodátelná částka DPH uplatněná na vstupu na dodané zboží či poskytnuté služby ke smíšenému využití se stanoví podle klíče, jímž může být klíč upravený těmito ustanoveními, který je založen na obratu, anebo jiný klíč zvolený v souladu s čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem této směrnice, pokud tento klíč umožňuje v případě posuzované činnosti dospět k přesnějšímu výsledku při výpočtu odpodátelného podílu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

42 Klíč, a tím pádem i použitá metoda výpočtu částky odpodu jsou tedy okolnostmi zohledňovanými při stanovování výše odpodu ve smyslu čl. 20 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

43 Pokud jde o cíl mechanismu oprav zavedeného touto směrnicí, je jím zejména zvýšení přesnosti odpodu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25, a rozsudek ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, bod 31).

44 Jak bylo přitom připomenuto v bodech 32 a 33 tohoto rozsudku, v případě zboží a služeb ke smíšenému využití se lze od metody stanovování nároku na odpodet upravené směrnicí odchýlit pouze v zájmu uplatnění jiné metody zaručující přesnější výsledek.

45 Provedení opravy odpodu za použití jiné metody tedy nutně přispívá ke zvýšení přesnosti těchto odpodu, a podílí se tak na naplňování cíle mechanismu oprav.

46 Ze zkoumání kontextu čl. 20 odst. 1 písm. b) šesté směrnice a cíle mechanismu oprav odpodu, který jí byl zaveden, tedy vyplývá, že toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že se na případ změny metody výpočtu nároku na odpodet použitelné na zboží a služby ke smíšenému využití vztahuje.

47 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 20 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že požaduje provedení opravy odpodu DPH u zboží či služeb, na něž se vztahuje čl. 17 odst. 5 této směrnice, poté, co byl v průběhu posuzovaného opravného období přijat klíč k rozdělení této daně používaný pro výpočet těchto odpodu, který se odchyluje od metody stanovování nároku na odpodet upravené touto směrnicí.

#### *Ke třetí otázce*

48 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda musí být zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, které jsou obecnými zásadami unijního práva, vykládány v tom smyslu, že brání příslušné vnitrostátní právní úpravě, která výslovně nestanoví opravu daně zaplacené na vstupu – ve smyslu článku 20 šesté směrnice – v návaznosti na změnu klíče k rozdělení DPH používaného pro výpočet určitých odpodu, ani neobsahuje přechodná ustanovení, přestože rozdělení daně zaplacené na vstupu provedené osobou povinnou k dani podle klíče platného před touto změnou bylo soudem nejvyššího stupně obecně uznáno za adekvátní.

49 Na úvod je třeba připomenout, že zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty jsou součástí právního řádu Evropské unie. Z tohoto titulu je musí dodržovat nejen unijní orgány, ale také členské státy při výkonu pravomocí, které jim svěřují unijní směrnice (rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 57).

50 Ažkoli má předkládající soud patrně jisté pochybnosti o tom, jak může být článek 20 šesté

směrnice sladí se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, platnost tohoto ustanovení formálně nezpochybní.

51 Takové ustanovení sekundárního unijního práva, jako je článek 20 této směrnice, se musí vykládat v co nejvšším možném rozsahu tak, aby bylo v souladu s obecnými zásadami unijního práva, a konkrétněji se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2010, M a další, C-340/08, EU:C:2010:232, bod 64).

52 Co se týče toho, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, výslovně neuvádí povinnost provést opravu v případě změny metody výpočtu nároku na odpočet, je třeba připomenout – jak bylo uvedeno v bodě 47 tohoto rozsudku – že taková povinnost vyplývá z ustanovení článku 20 šesté směrnice.

53 Z ustálené judikatury přitom vyplývá, že členské státy jsou povinny při uplatnění ustanovení vlastního vnitrostátního práva, jímž byla provedena směrnice, vykládat tato ustanovení v co nejvšším možném rozsahu tak, aby byla v souladu s touto směrnicí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. června 2000, Océano Grupo Editorial a Salvat Editores, C-240/98 až C-244/98, EU:C:2000:346, bod 31).

54 Z toho plyne, že zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání nemohou být vykládány v tom smyslu, že k tomu, aby mohla být v případě změny metody výpočtu nároku na odpočet uložena povinnost provést opravu tohoto nároku, musí být povinný charakter této opravy výslovně připomenut ve vnitrostátní právní úpravě, na jejímž základě k této změně došlo.

55 Pokud jde dále o to, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, má metodu výpočtu nároku na odpočet bez přechodných ustanovení, z kontextu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je bez dalšího zřejmé, že předkládající soud chápe pojem „přechodná ustanovení“ jako ustanovení, podle nichž se má přechodně vyloučit použití nového zákona, s tím, že se v mezidobí použije zvláštní režim odpovídající okolnostem.

56 V tomto ohledu je třeba připomenout, že nová právní norma, která se použije od okamžiku, kdy vstoupil v platnost akt, kterým byla zavedena, je v zásadě slučitelná s unijním právem (rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Gemeinde Altrip a další, C-72/12, EU:C:2013:712 bod 22). Zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání proto v zásadě nebrání tomu, aby členský stát s okamžitou účinností změnil starý zákon bez přijetí přechodných ustanovení.

57 V konkrétních situacích, kdy to zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání vyžadují, však může být zavedení takového přechodného režimu odpovídajícího okolnostem nezbytné.

58 Jak připomíná předkládající soud, Soudní dvůr dospěl k závěru, že vnitrostátní zákonodárce může porušit zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, pokud náhle a nepředvídatelně přijme nový zákon, kterým se ruší právo, jež do té doby osobám povinným k dani náleželo, a neponechá jim čas nezbytný k přizpůsobení se, aťkoli to nebylo s ohledem na sledovaný cíl nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 70).

59 Osobám povinným k dani musí být poskytnut čas k přizpůsobení se, zejména pokud v důsledku zrušení práva, které jim až do té doby náleželo, musí přijmout rozsáhlá ekonomická opatření (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2015, Berlington Hungary a další, C-98/14, EU:C:2015:386, bod 87).

60 I kdyby však bylo možné považovat změnu vnitrostátní právní úpravy, jež stanoví metodu

výpořtu nároku na odpot, za náhlou a nepředvídatelnou, nic nenaspdjuje tomu, že by shora uvedené podmínky odvodující pjetí odpovídajících pechodných ustanovení, které byly pipomenuty v předchozích dvou bodech tohoto rozsudku, byly za takových okolností, jako jsou okolnosti vci v pvodním ízení, splny.

61 Je totiž zaprvé nutno uvést, že zmna metody výpořtu zaprvé nevede ke zrušení nároku na odpot náležejícího osobám povinným k dani, nýbrž k úpravě jeho rozsahu.

62 Zadruhé za takových okolností, jako jsou okolnosti vci v pvodním ízení, takováto zmna sama o sobě neznamená, že by osoby povinné k dani musely pijmout rozsáhlá ekonomická opatření, a as k pizpsobení se proto nejví být nezbytně nutný.

63 Co se konečně týě skutečnosti, že na základě takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava ve vci v pvodním ízení, je zmna metoda výpořtu nároku na odpot, zatímco předchozí metoda byla jedním ze soudě nejvyššího stupně dotyčného ílenského státu kvalifikována jako „adekvátní“, je třeba uvést, že zásady právní jistoty a ochrany legitimního oekávání, v jejichž svtle musí být ílánek 20 šesté smrnice vykládán, v zásadě nebrání vnitrostátnímu zákonodárci ve zmne jeho právních pedpis, jimiž je prováděno unijní právo (obdobně viz rozsudek ze dne 14. ledna 2010, Stadt Papenburg, C226/08, EU:C:2010:10, bod 46 a citovaná judikatura).

64 Z toho zejména vyplývá, že pouhá skutečnost, že uritá vnitrostátní pravidla byla jedním ze soudě nejvyššího stupně dotyčného ílenského státu kvalifikována jako „adekvátní“, nebrání tomu, aby tento zákonodárc provedl jejich zmnu a aby byly v návaznosti na tuto zmnu prováděny opravy.

65 Ze všech předchozích úvah vyplývá, že zásady právní jistoty a ochrany legitimního oekávání, které jsou obecnými zásadami unijního práva, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání příslušné vnitrostátní právní úpravě, která výslovně nestanoví opravu daně zaplacené na vstupu – ve smyslu ílánku 20 šesté smrnice – v návaznosti na zmnu klíě k rozdělení DPH používaného pro výpořet uritých odpot, ani neobsahuje pechodná ustanovení, pestože rozdělení daně zaplacené na vstupu provedené osobou povinnou k dani podle klíě platného ped touto zmnou bylo soudem nejvyššího stupně obecně uznáno za adekvátní.

## **K nákladům ízení**

66 Vzhledem k tomu, že ízení má, pokud jde o úastníky pvodního ízení, povahu incidenčního ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu ped předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených úastníků ízení se nenahrazují.

Z těchto odvodě Soudní dvr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Článek 17 odst. 5 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy je budova užívána na výstupu k uskutečnění jak určitých plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak i dalších plnění, u nichž daň odpočitatelná není, nejsou členské státy povinny stanovit, že zboží a služby použité na vstupu k výstavbě, pořízení, zachování či údržbě této budovy se nejprve přiřadí k těmto různým plněním, a to v případě, kdy je takové přiřazení obtížné proveditelné, a poté se určí pouze nárok na odpočet z toho zboží a z těchto služeb, které jsou použity zároveň na určitá plnění, u nichž je daň odpočitatelná, i na další plnění, u nichž daň odpočitatelná není, podle klíče založeného na obratu nebo – zaručí-li tato metoda přesnější určení odpočitatelného podílu – podle klíče založeného na ploše.

2) Článek 20 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že požaduje provedení opravy odpočet daní z přidané hodnoty u zboží či služeb, na něž se vztahuje čl. 17 odst. 5 této směrnice, poté, co byl v průběhu posuzovaného opravného období přijat klíč k rozdělení této daní používaný pro výpočet těchto odpočetů, který se odchyluje od metody stanovování nároku na odpočet upravené touto směrnicí.

3) Zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, které jsou obecnými zásadami práva Evropské unie, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání příslušné vnitrostátní právní úpravě, která výslovně nestanoví opravu daní zaplacené na vstupu – ve smyslu článku 20 šesté směrnice, ve znění směrnice 95/7 – v návaznosti na změnu klíče k rozdělení daní z přidané hodnoty používaného pro výpočet určitých odpočetů, ani neobsahuje přechodná ustanovení, přestože rozdělení daní zaplacené na vstupu provedené osobou povinnou k dani podle klíče platného před touto změnou bylo soudem nejvyššího stupně obecně uznáno za adekvátní.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.