

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

15. září 2016(*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Šestá směrnice 77/388/EHS – Nárok na odpočet – Rozhodnutí 2004/817/ES – Právní předpisy členského státu – Výdaje na zboží a služby – Procentní podíl jejich použití na soukromé účely vyšší než 90 % jejich celkového použití – Vyloučení z práva na odpočet daně“

Ve věci C-400/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 16. června 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 23. července 2015, v řízení

Landkreis Potsdam-Mittelmark

proti

Finanzamt Brandenburg,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

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

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Landkreis Potsdam-Mittelmark J. Wulf-von Moersem, conseil,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za rakouskou vládu G. Eberhardem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

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 čl. 1 bodu 1 rozhodnutí Rady 2004/817/ES ze dne 19. listopadu 2004, kterým se Německu povoluje uplatňovat opatření odchylná se od článku 17 šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 2004, L 357, s. 33, dále jen „rozhodnutí o

povolení“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Landkreis Potsdam-Mittelmark (okres Postupim-Mittelmark, Německo) a Finanzamt Brandenburg (finanční úřad v Braniborsku, Německo), jehož předmětem je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) splatná tímto okresem za zdaňovací období 2008.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 Šestá 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, dále jen „šestá směrnice“) byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14). Vzhledem k tomu, že sporné zdaňovací období odpovídá roku 2008, považují se odkazy na šestou směrnici za odkazy na směrnici 2006/112 v souladu se srovnávací tabulkou obsaženou v příloze XII této směrnice.

4 Článek 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. „Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zúčteno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;“

6 Článek 17 odst. 2 písm. a) této směrnice stanoví:

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

[DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;“

7 Článek 27 odst. 1 šesté směrnice stanovil:

„Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovící se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vymáhání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým

povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vymáhání daní smají ovlivnit výši daňových příjmů německého státu vybranou částí konečné spotřeby pouze v zanedbatelném rozsahu.“

Rozhodnutí o povolení

8 Bod 3 odvodňující rozhodnutí o povolení stanoví:

Cílem odchylného se opatření je zcela vyloučit výdaje na zboží a služby z nároku na odpočet DPH, pokud je více než 90 % zboží a služeb použito na soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo obecně na neobchodní účely. Toto opatření je odchylkou od článku 17 [šesté směrnice], ve znění článku 28f uvedené směrnice a je odvodňující potěbou zjednodušit postup vymáhání DPH. Tato odchylka má pouze minimální dopad na výši daní splatné v posledním stupni spotřeby.“

9 Článek 1 tohoto rozhodnutí stanoví:

„Odchylně od čl. 17 odst. 2 [šesté směrnice] je Německo oprávněno vyloučit výdaje na zboží a služby z práva na odpočet DPH, pokud jsou toto zboží a služby použity z více než 90 % na soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců a nebo obecně na neobchodní účely.“

10 Článek 2 uvedeného rozhodnutí stanoví:

„Toto rozhodnutí se použije do dne 31. prosince 2009.“

11 Článek 3 téhož rozhodnutí stanoví:

„Toto rozhodnutí je určeno Spolkové republice Německo.“

Německé právo

12 Ustanovení § 15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) stanoví:

„1) Podnikatel může z titulu DPH na vstupu odpočít,

1. DPH splatnou ze zákona za dodávky a jiná plnění, která byla jeho podniku poskytnuta jiným podnikatelem. [...]

[...]

Dodání, dovoz nebo pořízení zboží uvnitř Společenství, jež podnikatel používá pro svůj podnik méně než z 10 %, se nepovažuje za uskutečněné pro jeho podnik.

[...]

2) Odpočet DPH na vstupu je vyloučen u dodání, dovozu, nebo pořízení zboží uvnitř Společenství [...], které podnikatel používá pro následující plnění:

1. plnění osvobozená od daní;

[...]“

Spor v povodním řízení a předěžná otázka

13 Okres Postupim-Mittelmark je územní samosprávný celek, který na vlastní odpovědnost plní úkoly jdoucí nad rámec možností obcí a úřadů spadajících do tohoto okresu. Jako veřejnému orgánu mu v rámci výkonu veřejné moci zejména patří výstavba silnic, jejich údržba a zajištění bezpečnosti dopravy na komunikacích na jeho území. Tyto úkoly plnil prostřednictvím vlastního podniku (*Eigenbetrieb*) bez právní subjektivity.

14 Ve zdařovacím období 2008 pořídil okres Postupim-Mittelmark různé zboží, a sice pracovní stroje, užitková vozidla a poskytnutí, které používal zejména pro služby uskutečnené v rámci výkonu veřejné moci. Toto zboží nicméně rovněž používal z 2,65 % mimo jiné pro služby proezávání a kácení stromů, sečení a zametací práce a pro zimní údržbu, které poskytoval třetím osobám. V případě těchto služeb byl osobou povinnou k DPH.

15 Finanční úřad v Braniborsku nepovolil uplatnění odpot DPH zaplacené na vstupu za zboží uvedené v předchozím bodě z důvodu, že toto zboží nebylo používáno alespoň z 10 % pro podnik okresu Postupim-Mittelmark ve smyslu § 15 odst. 1 druhé věty UStG. Na základě odvolání žalobce v prvodním řízení finanční úřad v Braniborsku souhlasil z jiného důvodu s částí požadovaného odpot. Ve zbývajících částech byl tento opravný prostředek zamítnut. Žalobu proti tomuto rozhodnutí, kterou podal okres Postupim-Mittelmark k Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Finanční soud pro Berlín – Braniborsko, Německo), tento soud zamítl.

16 Opravným prostředkem *Revision*, který podal k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), žalobce tvrdí, že odepot DPH je v rozporu s unijním právem. Aťkoliv Spolková republika Německo byla oprávněna povolovacím rozhodnutím k uplatnění opatření odchylujícího se od článku 17 šesté směrnice, nevztahuje se podle okresu Postupim-Mittelmark toto povolení na vyloučení odpot DPH na vstupu v případech, jako jsou případy projednávané ve věci v prvodním řízení, kdy se zboží používalo více než z 90 % pro jiné než hospodářské činnosti, jež nepodléhají DPH, ale nelze je považovat za činnosti k „jiným účelům než pro potřebu [jejího] podniku“. Okres Postupim-Mittelmark se proto domnívá, že má nárok na poměrný odpot daný ve výši 2,65 % DPH zaplacené na vstupu.

17 Kromě toho má za to, že odepot DPH na vstupu porušuje zásadu neutrality s ohledem na hospodářskou soutěž, jelikož toto odepot vede k tomu, že se neodětitelné částky DPH na vstupu promítnou do kalkulace ceny jako přímý náklad, aťkoli plnění na výstupu uskutečnená v soutěžním vztahu se soukromými podniky jsou v plném rozsahu zdařována. Je mu tím způsobena strukturální soutěžní nevýhoda.

18 V této souvislosti předkládající soud upřesňuje, že podle vnitrostátního práva neměl okres Postupim-Mittelmark nárok na odpot DPH na vstupu, který uplatnil. Dotčené zboží totiž používal převážně k plnění úkolů souvisejících s výkonem veřejné moci a pouze z 2,65 % v rámci svého podniku k uskutečnění zdanitelných plnění. Pro tento skutkový stav je odpot DPH na vstupu vyloučen na základě § 15 odst. 1 druhé věty UStG, neboť podíl využití pro podnik žalobce činí méně než 10 %.

19 Předkládající soud připomíná, že podle článku 1 rozhodnutí o povolení, je Spolková republika Německo odchýlená od čl. 17 odst. 2 šesté směrnice oprávněna vyloučit výdaje na zboží a služby z nároku na odpot DPH, pokud je procentní podíl jejich použití pro soukromé účely osoby povinné k dani nebo jejich zaměstnanců nebo obecně pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku vyšší než 90 % jejich celkového použití.

20 Z judikatury Soudního dvora p?itom vyplývá, že zamýšlí-li osoba povinná k dani používat nebo ?áste?né používat zboží pro jiné než hospodá?ské ?innosti, které nespádají do oblasti p?sobnosti šesté sm?rnice, nemá nárok na odpo?et DPH na vstupu.

21 Dále z judikatury vyplývá, že v p?ípad? dodání zboží, jež chce osoba povinná k dani použít jak pro hospodá?ské ?innosti podléhající DPH, tak k soukromým ú?el?m, tj. „jiným ú?el?m než pro pot?ebu jejího podniku“ ve smyslu ?l. 6 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, je m?že v plném rozsahu vy?lenit pro sv?j podnik a na základ? tohoto vy?len?ní bude mít nárok na odpo?et DPH na vstupu v plné výši. Avšak m?la by zaplatit DPH splatnou za používání uvedeného zboží pro jiné ú?ely než pro pot?eby svého podniku, jak vyplývá zejména z rozsudku ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, bod 39).

22 P?edkládající soud uvádí, že podle t?chto zásad je odpo?et DPH na vstupu povinn? vylou?en, pokud okres Postupim-Mittelmark použil po?ízené zboží z 97,35 % pro ?innosti vyplývající z výkonu ve?ejné moci, které jsou jinými než hospodá?skými ?innostmi vymykajícími se režimu DPH. Ve výši 2,65 % by m?l žalobce krom? toho v zásad? nárok na odpo?et DPH na vstupu. Tento odpo?et je však vylou?en na základ? § 15 odst. 1 druhé v?ty UStG.

23 V této souvislosti má p?edkládající soud pochybnosti o tom, zda je cílem ?lánku 1 rozhodnutí o povolení, jak vyplývá z jeho zn?ní, vylou?it odpo?et DPH na vstupu jen tehdy, je-li zboží používáno pro soukromé ú?ely osoby povinné k dani nebo jejich zam?stnanc? nebo obecn? k jiným ú?el?m než pro ú?ely jejího podnikání, nebo zda se rovn?ž použije v p?ípadech, kdy – jako v projednávaném p?ípad? – je zboží z více než 90 % používáno pro jiné než hospodá?ské ?innosti, jež nepodléhají DPH.

24 P?edkládající soud má za to, že na základ? rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88), m?že být zmocn?ní uvedené v ?lánku 1 rozhodnutí o povolení vykládáno v tom smyslu, že oprav?uje vylou?ení odpo?tu DPH na vstupu pouze v p?ípadech, kdy je po?ízené zboží používáno z více než 90 % k „jiným ú?el?m než pro pot?ebu jejího podniku“, a nikoliv pro jiné než hospodá?ské ú?ely, které nepodléhají DPH. V tomto p?ípad? by se na § 15 odst. 1 druhá v?ta UStG nevztahovalo rozhodnutí o povolení, pokud je odpo?et DPH na vstupu rovn?ž vylou?en v p?ípad? jiného než hospodá?ského použití z více než 90 %.

25 Za t?chto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Ustanovení § 15 odst. 1 druhé v?ty UStG stanoví, že u dodání, dovozu nebo po?ízení zboží uvnit? Spole?enství, jež podnikatel používá pro sv?j podnik mén? než z 10 %, se má za to, že nebylo uskute?n?no pro jeho podnik – a vylou?uje v tomto rozsahu odpo?ítatelnost DPH na vstupu.

Tato úprava se opírá o ?lánek 1 rozhodnutí o povolení, na jehož základ? je Spolková republika N?mecko odchyln? od ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice oprávn?na vylou?it výdaje na zboží a služby z nároku na odpo?et DPH, pokud je procentní podíl jejich použití pro soukromé ú?ely osoby povinné k dani nebo jejich zam?stnanc? nebo obecn?ji pro jiné ú?ely než pro pot?eby jejího podniku vyšší než 90 % jejich celkového použití.

Uplatní se toto oprávn?ní – v souladu s jeho zn?ním – jen na p?ípady upravené v ?l. 6 odst. 2 šesté sm?rnice (?lánek 26 sm?rnice 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 2009/162), nebo mimo to i na všechny p?ípady, kdy jsou zboží nebo služby použity pro podnikatelské ú?ely jen ?áste?n??”

K p?edb?žné otázce

26 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánek 1 rozhodnutí o povolení vykládán v tom smyslu, že se použije v situaci, kdy podnik po?izuje zboží a služby, které využívá z více než 90 % pro jiné než hospodá?ské ?innosti, které nepodléhají DPH.

27 Jak také vyplývá z jeho zn?ní, rozhodnutí o povolení obsahuje odchylku od ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice, podle které m?že osoba povinná k dani ode?íst DPH na vstupu, pokud jsou zboží a služby používány pro pot?eby jejich zdanitelných pln?ní, a sice pro hospodá?skou ?innost.

28 Ke zjišt?ní, zda se pojem „na neobchodní ú?ely [k jiným ú?el?m než pro pot?ebu svého podniku]“ uvedený v ?l. 1 rozhodnutí o povolení m?že vztahovat na takovou situaci, jako je situace dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, ve které žalobkyn? vykonává ?innosti, které ji p?ísluší v rámci výkonu veřejné moci, a sice jiné než hospodá?ské ?innosti, a?koli neslouží k jiným ú?el?m než pro pot?ebu podniku, je t?eba odkázat na význam p?iznaný tomuto pojmu šestou sm?rnicí, na základ? které bylo rozhodnutí o povolení p?ijato v souladu s ?l. 27 odst. 1 této sm?rnice.

29 Jak také vyplývá z ?l. 6 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, použití k jiným ú?el?m než pro pot?ebu svého podniku m?že být p?edm?tem DPH.

30 Naproti tomu jiné než hospodá?ské ?innosti nespádají do oblasti p?sobnosti šesté sm?rnice (rozsudky ze dne 13. b?ezna 2008, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, body 30 a 31, a ze dne 12. února 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C?515/07, EU:C:2009:88, body 36 a 37).

31 Z toho vyplývá, že ú?elem ?l. 6 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice není zakotvit pravidlo, podle n?hož pln?ní, která se nacházejí mimo oblast p?sobnosti režimu DPH, mohou být považována za pln?ní uskute?ná k „k jiným ú?el?m než pro pot?ebu [svého] podniku“ ve smyslu tohoto ustanovení. Takový výklad by totiž vedl k tomu, že by byl svého významu zbaven ?l. 2 bod 1 šesté sm?rnice (rozsudek ze dne 12. února 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C?515/07, EU:C:2009:88, bod 38).

32 Tyto úvahy potvrzuje uspo?ádání spole?ného systému DPH, v rámci kterého rozdíl mezi hospodá?skými ?innostmi a jinými než hospodá?skými ?innostmi následuje kritéria rozdílná od t?ch, které rozlišují mezi použitím pro podnikatelské ú?ely a použitím pro jiné ú?ely než pro pot?eby podniku, zejména soukromé.

33 Podle ustálené judikatury platí, že je-li investiční majetek užíván jak k podnikatelským, tak k soukromým ú?el?m, má dot?ená osoba právo zvolit si pro ú?ely DPH, zda u?íní celý tento majetek sou?ástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako sou?ást osobního majetku, a tím ho zcela vyloučí ze systému DPH, anebo zda jej za?lení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v n?mž jej skute?n? užívá k podnikatelské ?innosti (rozsudek ze dne 23. dubna 2009, *Puffer*, C?460/07, EU:C:2009:254, bod 39 a citovaná judikatura).

34 Naproti tomu taková možnost volby neexistuje, pokud jde o to, zda zboží je ?i není používáno pro hospodá?skou ?innost. Pokud podnik používá zboží jak pro hospodá?ské ?innosti, tak pro jiné než hospodá?ské ?innosti, ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice pouze stanoví nárok na odpo?et dan? zaplacené na vstupu. Opat?ení, která ?lenské státy mají v tomto ohledu p?ijmout, musí dodržovat zásadu da?ové neutrality, na které je založen spole?ný systém DPH (rozsudek ze dne 13. b?ezna 2008, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, bod 36).

35 V souladu se zásadou da?ové neutrality je cílem režimu odpo?t? zcela sejmout z

podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho hospodářských činností (rozsudek ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, bod 27).

36 Vyloučení nároku na odpot pro zboží sloužící k podnikání, které je používáno méně než z 10 % pro hospodářské činnosti, nesplňuje tento požadavek.

37 Výše uvedené úvahy jsou v plném rozsahu použitelné na výklad pojmu „na neobchodní účely [pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku]“, který je uveden v článku 1 rozhodnutí o povolení. V souladu s požadavky jednotnosti a soudržnosti unijního právního řádu musí mít pojmy používané v aktech přijatých v té samé oblasti stejný význam, nevyjádřil-li unijní zákonodárce v konkrétním legislativním kontextu odlišnou vůli (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. října 2011, Football Association Premier League a další, C-403/08 a C-429/08, EU:C:2011:631, bod 188, a ze dne 31. května 2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, bod 28). V projednávaném případě tomu tak není.

38 Konečně pokud jde o argument, podle kterého byl pojem „pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku“ přiznán odlišný význam pro období předcházející rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, (C-515/07, EU:C:2009:88), takže rozhodnutí o povolení přijaté dne 19. listopadu 2004 by se stále mohlo vztahovat na rozdíl mezi hospodářskými činnostmi a jinými než hospodářskými činnostmi, je třeba připomenout, že výklad ustanovení unijního práva Soudním dvorem má zpětný účinek, a tedy platí od vstupu vykládaného ustanovení v platnost (rozsudek ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, bod 16).

39 Nelze tedy mít za to, že by pojem „pro jiné účely než pro potřeby jejího podniku“ mohl být vykládán odlišně, pokud jde o období předcházející rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, (C-515/07, EU:C:2009:88), z kterého vyplývá, že se tento pojem netýká rozdílu mezi hospodářskými činnostmi a jinými než hospodářskými činnostmi.

40 S ohledem na výše uvedené, je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 1 rozhodnutí o povolení musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije v situaci, kdy podnik nabývá zboží a služby, které využívá, z více než 90 % pro jiné než hospodářské činnosti, které nepodléhají DPH.

K nákladům řízení

41 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 1 rozhodnutí Rady 2004/817/ES ze dne 19. listopadu 2004, kterým se Německu povoluje uplatňovat opatření odchylovající se od článku 17 šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije v situaci, kdy podnik pořídl zboží a služby, které využívá z více než 90 % pro jiné než hospodářské činnosti, které nepodléhají dani z přidané hodnoty.

Podpisy.

*Jednací jazyk: n?m?ina.