

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

18. října 2018 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – články 168 a 173 – Odpověď daní zaplacené na vstupu – Leasingové operace týkající se vozidel – Zboží a služby použité jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daní – Vznik a rozsah nároku na odpověď daní – Odpověditelný podíl“

Ve věci C-153/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království) ze dne 22. března 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 27. března 2017, v řízení

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení E. Regan, předseda pátého senátu zastupující předsedu šestého senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. února 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Volkswagen Financial Services (UK) Ltd N. Shaw, QC, a M. Jonesem, barrister, zmocněnými A. Brown, solicitor,
- za vládu Spojeného království S. Brandon, jako zmocněncem, ve spolupráci s O. Thomasem, QC, a A. Mannion, barrister,
- za Evropskou komisi N. Gossement a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 3. května 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 168 a 173 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úč. vst.

2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království, dále jen „daňová správa“) a společností Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (dále jen „VWFS“) ve věci metody použitelné pro určení vratné části daně z přidané hodnoty (DPH), kterou tato společnost zaplatila na vstupu v rámci části své činnosti, jež spočívá zejména v nabízení služeb leasingu motorových vozidel.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 odst. 2 první a druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpote daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

4 Z článku 135 odst. 1 písm. b) této směrnice vyplývá, že členské státy osvobodí od daně „poskytnutí a sjednání úvrat a správ[uj] úvrat osobou, která je poskytl.“

5 Článek 168 uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpot od daně, kterou je povinná odvést, tyto částky:

- a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;
- b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;
- c) DPH, která je splatná při pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);
- d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;
- e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

6 Článek 173 též směrnice stanoví:

„1. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpotitelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpotitelná není, je odpotitelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Odpotitelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani.

2. Členské státy mohou přijmout tato opatření:

- 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) vyžadovat od osoby povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pro každou oblast oddělené účetnictví;
- c) povolit osobu povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpot dan na základ použití bu vškerého zboží a služeb, nebo jejich ásti;
- d) povolit osobu povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpot dan podle pravidla stanoveného v odst. 1 prvním pododstavci u vškerého zboží a služeb použitých p všech plnících tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je da, jež není osobou povinnou k dani odpotitelná, zanedbatelná, nepřehlédne se k ní.“

Právo Spojeného království

7 Ustanovení směrnice o DPH týkající se odpotu DPH zaplacené na vstupu byla provedena ve Spojeném království prostřednictvím článku 26 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994) a článků 101 a 102 Value Added Tax Regulations 1995 (nařízení o dani z přidané hodnoty z roku 1995). Článek 101 odst. 2 písm. d) tohoto nařízení stanoví běžnou metodu určení nároku na odpot.

8 Odchylka od této běžné metody je stanovena článkem 102 uvedeného nařízení, který umožňuje daové správě přijmout zvláštní metodu určení odpotitelného podílu DPH zaplacené na vstupu.

Spor v povodním ízení a pedbžné otázky

9 VWFS je finanční korporací 100% vlastnou společností Volkswagen Financial Services AG, která je součástí skupiny Volkswagen AG. Tato skupina vyrábí a prodává motorová vozidla pod různými značkami, jako jsou Volkswagen, Audi a Škoda.

10 Financování nabízené společností VWFS jsou urána výluěně pro pořízení vozidel znaek uvedené skupiny. Vedle nabídek financování poskytuje tato společnost podporu uvádění vozidel těchto znaek na trh prostřednictvím odborného vzdělávání zaměstnanců v oblasti prodeje u distributorů. Nicméně náklady spojené s touto podporou jsou obecně odepisovány v rámci celého provozního rozpočtu společnosti VWFS a nejsou fakturovány jiným podnikem skupiny, které se nepípojily, i když jsou součástí téže skupiny společností, společně se společností VWFS k režimu skupinové registrace k DPH

11 Činnosti společnosti VWFS jsou rozděleny do několika oddělení, zejména oddělení maloobchodu. V rámci tohoto oddělení nabízí tato společnost jak podnikům, tak jednotlivcům tři druhy produktů, přičemž jedním z nich je leasing motorových vozidel. Pokud společnost VWFS uzavře leasingovou smlouvu, koupí vozidlo od distributora a poskytne jej k dispozici zákazníkovi, přičemž tato smlouva stanoví, že k převodu vlastnictví vozidla na zákazníka dojde až po provedení všech plateb splatných podle smlouvy.

12 Podle právní úpravy použitelné ve Spojeném království je společnost VWFS, pokud uzavře takovou smlouvu, považována za dodavatele vozidla, na které se vztahuje uvedená smlouva, jež musí obsahovat podmínku, podle níž má toto vozidlo uspokojivou kvalitu. Služba, kterou tato společnost poskytuje, tak není omezena na poskytnutí úvěru, ale zahrnuje asistenci týkající se

samotného vozidla, jako je řešení stížností ohledně jeho kvality.

13 Podle takové leasingové smlouvy odpovídá pořizovací cena vozidla, zaplacená společností VWFS, cenou, kterou společnost VWFS zaplatila distributorovi bez ziskové přírůstky. Naproti tomu v rámci stanovení úrokové sazby týkající se části operace „financování“, připočítává společnost VWFS k vlastním nákladům na financování přírůstek za režijní náklady, ziskovou přírůstek a rezervu na nekvalitní pohledávky. Podle systému účetnictví, který společnost VWFS používá pro tento druh operace, je část splátek odpovídajících úrokům zahrnuta do obrátu, na rozdíl od části odpovídající splátce kupní ceny vozidla.

14 Mezi účastníky řízení je nesporné, že aťkoliv leasingová smlouva představuje jedinou obchodní transakci, z hlediska práva DPH platného ve Spojeném království zahrnuje řadu oddělených plnění, včetně poskytnutí vozidla, které je zdanitelným plněním, na jedné straně, a poskytnutí úvodu, které plněním osvobozeným od daně, na straně druhé.

15 Co se týče DPH odvedené na vstupu společností VWFS ze všech jejích činností, část z ní se týká výlučně buď zdanitelných plnění, nebo plnění osvobozených od daně a druhá část se týká plnění spadajících pod oba druhy plnění. Posledně uvedená DPH je označována ve Spojeném království jako „zbytková“. Konkrétně se jedná o režijní náklady související s každodenní administrativou, jako jsou náklady spojené s odborným vzdáváním a přijímáním zaměstnanců do zaměstnání, stravou a nápoji pro zaměstnance, údržbou a zdokonalováním infrastruktury informačních technologií, jakož i kancelářskými prostory a kancelářskými potřebami. S ohledem na status společnosti VWFS jakožto hospodářského subjektu žádáte osvobození od daně se účastníci řízení neshodují v otázce, v jakém rozsahu může společnost VWFA odpovízt tuto zbytkovou DPH.

16 Společnost VWFS se pro účely určení částky daně zaplacené na vstupu, kterou může odpovízt, s daňovou správou dohodla na „zvláštní metodu“ žádání osvobození od daně. Podle této metody lze daň zaplacenou na vstupu z nákladů vynaložených výlučně k uskutečnění zdanitelných plnění odpovízt, kdežto daň z nákladů vynaložených výlučně k uskutečnění plnění osvobozených od daně není odpovízatelná.

17 Dne 2. února 2007 se společnost VWFS písemně obrátila na daňovou správu s návrhem, aby v rámci této zvláštní metody byla zbytková DPH zaplacená na vstupu rozdělena mezi její odvětví činnosti, zejména v závislosti na obrátech každého z odvětví, která by však byla počítána bez ohledu na hodnotu vozidel prodávaných v rámci leasingových smluv. Následně by se uplatnila zvláštní metoda pro účely vyřízení odpovízatelné zbytkové DPH pro každé odvětví.

18 Neshoda, která existuje mezi daňovou správou a společností VWFS, se týká otázky, v jakém rozsahu musí být zbytková DPH, takto připadající na odvětví maloobchodu, považována podle takové zvláštní metody za „použitou nebo určenou k použití“ společností VWFS za účelem uskutečnění zdanitelných plnění v tomto odvětví.

19 Společnost VWFS v této souvislosti navrhuje vycházet z poměru mezi počtem zdanitelných plnění a celkovým počtem plnění v uvedeném odvětví. Podle její metody by měly být leasingové operace považovány za dvě odlišná plnění, jedno zdanitelné a druhé osvobozené od daně, a počet operací by neměl odpovídat počtu smluv, ale počtu plateb, obvykle měsíčních, provedených podle těchto smluv.

20 Daňová správa má naproti tomu za to, že každá částka zbytkové DPH připadající na leasingové smlouvy musí být rozdělena mezi zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně podle hodnoty těchto plnění, avšak aniž je zohledněna původní hodnota vozidla při jeho dodání. Vzhledem k tomu, že hodnotu, kterou představuje leasingová operace, je možné spojovat

převážně s poskytnutím finančních prostředků, které je plně osvobozeným od daně, je odpočitatelná pouze část zbytkové DPH vztahující se k hodnotě jiných zdanitelných plnění uskutečněných v rámci těchto smluv, jako jsou poplatky za předčasné splacení nebo náklady spojené s využitím opce odkupu.

21 Dne 16. března 2018 vydala daňová správa na základě svého výkladu práva na odpočet daňový výměr na DPH dlužnou společnosti VWFS. Následně dne 30. září 2008 přijala daňová správa rozhodnutí, kterým stanovila vyměňovací základ.

22 Společnost VWFS napadla tento výměr u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], který vyhověl této žalobě rozsudkem vydaným dne 18. srpna 2011.

23 Daňová správa podala proti tomuto rozsudku odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a Chancery senát), Spojené království]. Tento soud vydal dne 12. listopadu 2012 rozsudek, kterým tomuto odvolání vyhověl.

24 Opravnému prostředku podanému společností VWFS ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [odvolací soud (Anglie a Wales) (civilní kolegium), Spojené království] vyhověl uvedený soud rozsudkem ze dne 28. března 2015.

25 Předkládající soud, Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království) povolil dne 23. prosince 2015 daňové správě podat opravný prostředek a tento opravný prostředek posoudil dne 3. listopadu 2016.

26 Za těchto podmínek se Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud byly režijní náklady přiznané k leasingovým operacím (které sestávají z poskytnutí finančních prostředků, plně osvobozených od daně, a poskytnutí vozidel, zdanitelných plnění) zahrnuty osobou povinnou k dani pouze do ceny poskytnutí finančních prostředků, plně, která jsou osvobozena od daně, má osoba povinná k dani nárok na odpočet celé nebo části DPH, kterou byly tyto náklady zatíženy na vstupu?

2) Jakým způsobem má být vykládán bod 31 rozsudku ze dne 8. března 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), konkrétně odvodnění, že režijní náklady „jsou součástí obecných nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou prvky tvořícími cenu výrobků podniku“?

Zejména:

a) Má být tato pasáž vykládána v tom smyslu, že členský stát musí v případě jakékoliv zvláštní metody přijaté podle čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH vždy přidat každému plnění určitou část daně na vstupu?

b) Je tomu tak i tehdy, pokud ve skutečnosti nejsou režijní náklady zahrnuty do ceny zdanitelných plnění uskutečněných podnikem?

3) Znamená skutečnost, že režijní náklady byly skutečně vynaloženy, alespoň v určité míře, pro uskutečnění poskytnutí vozidel k dispozici, která jsou zdanitelnými plněními,

a) že určitá část daně zaplacené na vstupu z těchto nákladů musí být odpočitatelná?

b) Je tomu tak i tehdy, pokud ve skutečnosti nejsou režijní náklady zahrnuty do ceny dodání vozidel, která představují zdanitelná plnění?

4) Je legitimní v zásadě nepřehlížet k poskytnutím vozidel k dispozici, která představují zdanitelná plnění, (nebo jejich hodnoty), aby bylo možné dosáhnout zvláštní metody ve smyslu čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH?

K předběžným otázkám

27 Podstatou těchto předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 168 a čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že i v případě, že režijní náklady připadající na služby v oblasti leasingu movitých věcí, jako jsou služby, o které jde ve věci v původním řízení, nejsou promítnuty do částky splatné zákazníkem za poskytnutí dotyčného zboží k dispozici, tj. zdanitelné části operace, ale do částky úroků splatných z části operace „poskytnutí finančních prostředků“, tj. části operace osvobozené od daně, musí být tyto režijní náklady nicméně považovány pro účely DPH za nákladový prvek tvořící cenu tohoto dodání, a dále zda členské státy mohou použít metodu rozdělení, která nezohledňuje původní hodnotu dotyčného zboží při jeho dodání.

Úvodní poznámky

28 Úvodem je třeba určit, zda z hlediska DPH musí být různá plnění, spojená s leasingovými službami, jako jsou plnění, o která se jedná ve věci v původním řízení, a sice poskytnutí finančních prostředků a poskytnutí vozidel k dispozici, považována za odlišná plnění, která se zdaňují odděleně, nebo za jediná komplexní plnění složená z několika prvků.

29 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení, zda se pro účely DPH jedná o dvě či více odlišných plnění, nebo o plnění jediné (rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, bod 21 a citovaná judikatura).

30 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné a že plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nemůže být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH. Je třeba mít za to, že o jediné plnění se jedná, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 14. dubna 2016, Gabarel, C-555/15, nezveřejněné, EU:C:2016:272, bod 44, a rozsudek ze dne 4. října 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, body 37 a 38, jakož i citovaná judikatura).

31 Kromě toho se o jediné plnění jedná v případě, kdy jeden nebo více prvků je třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, bod 23 a citovaná judikatura).

32 V rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je v cí vnitrostátních soudů určit, zda je tomu tak v konkrétním případě, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu (rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 55, jakož i citovaná judikatura).

33 Za účelem určení, zda obchodní transakce představuje několik samostatných plnění, nebo

jedno jediné plnění pro účely DPH, je včím vnitrostátního soudu, aby zjistil charakteristické prvky dotyčného plnění a přihlédl k hospodářskému účelu tohoto plnění a k zájmu jeho příjemce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, body 28 a 29, jakož i citovaná judikatura).

34 V projednávané věci má předkládající soud za to, že každá smlouva o leasingu vozidla je tvořena několika samostatnými plněními, a sice zaprvé poskytnutím vozidla k dispozici a zadruhé poskytnutím úvru. V této souvislosti je třeba konstatovat, že z předkládacího rozhodnutí ani z vyjádření předložených Soudnímu dvoru nevyplyvá, že tato kvalifikace nebyla provedena v souladu s výše uvedenými kritérii.

35 Jak tvrdila zejména vláda Spojeného království, toto rozdělení leasingové operace se zdá jako slučitelné s judikaturou Soudního dvora, podle níž, aťkoliv mají být osvobození stanovená v článku 135 směrnice o DPH vykládána restriktivně, nemění to nic na tom, že při neexistenci upřesnění totožnosti dlužníka nebo věřitele se nemůže výraz „poskytnutí a sjednání úvru“ ve smyslu odst. 1 písm. b) tohoto článku vztahovat pouze na půjčky a úvry poskytované bankovními a finančními institucemi.

36 Odklad platby kupní ceny zboží výměnou za platbu úroků lze proto považovat za poskytnutí úvru, které představuje plnění osvobozené podle tohoto ustanovení od daně, jelikož platba úroků netvoří prvek protiplnění obdrženého za dodání zboží nebo poskytnutí služby, ale odměnu za tento úvr (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. října 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, body 12, 13 a 19).

K metodě výpočtu odpovídatelného podílu DPH

37 Pro účely odpovědi na položené otázky, jak byly přeformulovány v bodě 27 tohoto rozsudku, je třeba připomenout judikaturu Soudního dvora týkající se vzniku a rozsahu práva na odpout DPH.

38 Soudní dvůr již rozhodl, že z článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že osoba povinná k dani má v zásadě nárok na odpout DPH zaplacené na vstupu, jestliže se prokáže, že zboží nebo služby uplatňované k odvodnění tohoto nároku jsou použity touto osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění a že na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, body 34 a 35).

39 Podle ustálené judikatury Soudního dvora tento nárok osob povinných k dani představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného právními předpisy Evropské unie, takže uvedený nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, body 30 a 31, jakož i citovaná judikatura).

40 Cílem systému odpout je totiž zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejích veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (rozsudek ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, bod 32).

41 Z ustálené judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpout, v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán

nárok na odpot DPH zaplacené na vstupu a mohl být ur?en rozsah takového nároku. Nárok na odpot DPH, která zatížila po?ízení zboží nebo služeb na vstupu, p?edpokládá, že náklady vynaložené na takové po?ízení jsou sou?ástí prvk? spoluur?ujících cenu pln?ní zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpot (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovaná judikatura).

42 Nicmén? nárok na odpot dan? je rovn?ž p?iznán osob? povinné k dani i v p?ípad? neexistence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpot, pokud jsou náklady na dot?ené služby sou?ástí režijních náklad? posledn? uvedené osoby a jsou jako takové složkou ceny výrobk? nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou ekonomickou ?inností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatura).

43 V projednávané v?ci z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že režijní náklady, o které jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, jsou v p?ímé a bezprost?ední souvislosti se všemi ?innostmi společnosti VWFS, a nikoliv výlu?n? s n?kterými z nich. V této souvislosti skute?nost, že se společnost VWFS rozhodla nezahrnout tyto náklady do ceny zdanitelných pln?ní, ale výlu?n? do ceny pln?ní osvobozených od dan?, nem?že mít jakýkoliv dopad na takové skutkové zjišt?ní.

44 V rozsahu, v n?mž byly tyto režijní náklady skute?n? vynaloženy, p?inejmenším v ur?ité mí?e, za ú?elem poskytnutí vozidel k dispozici, která jsou zdanitelnými pln?ními, jsou tak uvedené výdaje jako takové sou?ástí prvk? tvořících cenu t?čto pln?ní. Nárok na odpot DPH proto v zásad?, v souladu s úvahami uvedenými v bodech 38 až 42 tohoto rozsudku, vzniká.

45 Co se tý?e skute?nosti, že se režijní náklady, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, zjevn? neodrážejí v cen? zdanitelného pln?ní spo?ívajícího v poskytnutí vozidel k dispozici, je t?eba p?ipomenout, že výsledek t?čto ekonomických operací je pro nárok na odpot irrelevantní, jestliže samotné pln?ní podléhá DPH (rozsudek ze dne 22. ?ervna 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, bod 40 a citovaná judikatura).

46 Jak již Soudní dv?r rozhodl, je totiž t?eba zaru?it nárok na odpot DPH bez toho, aby byl podmín?n kritériem týkajícím se zejména výsledku ekonomické ?innosti osoby povinné k dani v souladu s ustanoveními ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH, podle kterých se za osobu povinnou k dani považuje „jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti“ (rozsudek ze dne 5. ?ervence 2018, Marle Participations, C?320/17, ECLI:EU:C:2018:537, bod 44).

47 Nicmén? rozsah tohoto nároku na odpot se liší podle toho, k jakému použití jsou p?edm?né zboží a služby ur?eny. V p?ípad? zboží a služeb ur?ených výlu?n? k uskute??ování zdanitelných pln?ní jsou osoby povinné k dani oprávn?ny odpotíst celou da? zaplacenou z jejich po?ízení ?i dodání, kdežto v p?ípad? zboží a služeb ur?ených ke smíšenému použití z ?l. 173 odst. 1 sm?rnice o DPH vyplývá, že nárok na odpot je omezen na podíl DPH p?ipadající na hodnotu pln?ní, u nichž je da? odpotitelná, uskute?n?ých s tímto zbožím ?i t?mito službami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. ?ervna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C?332/14, EU:C:2016:417, bod 25).

48 Vzhledem k tomu, že se v projednávané v?ci režijní náklady p?ipadající na odv?tví maloobchodu společnosti VWFS týkají zboží a služeb používaných k uskute?n?í jednak pln?ní, u nichž je da? odpotitelná, a pln?ní, u nichž da? odpotitelná není, musí být odpotitelný podíl ur?en v souladu s relevantními ustanoveními této sm?rnice.

49 Obecn? se podle zn?ní ?l. 173 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH odpotitelný

podíl určí v souladu s články 174 a 175 této směrnice pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani s odkazem na obrát.

50 Nicméně podle čl. 173 odst. 2 písm. c) uvedené směrnice členské státy mohou povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části.

51 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy mohou díky tomuto ustanovení použít pro určení plnění namísto metody založené na obrátu jinou metodu nebo klíčové rozdělení, a to pod podmínkou, že tato metoda zaručí přesnější určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití metody založené na obrátu (rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumann, EU:C:2012:689, bod 24).

52 Každý členský stát, který se rozhodne povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části, musí dbát na to, aby způsob výpočtu nároku na odpočet umožnil určit s nejvyšší přesností část DPH, která připadá na plnění, u nichž je daň odpočitatelná. Zásada neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, totiž vyžaduje, aby způsob, jakým se vypočítává odpočet daně, objektivně odrážel skutečný podíl výdajů na pořízení zboží a služeb používaných pro smíšené účely, který může připadat na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, body 30 a 31).

53 Soudní dvůr však v této souvislosti upřesnil, že zvolená metoda nemusí být nutně tou nejpresnější z možných metod, ale jak vyplývá z bodu 51 tohoto rozsudku, tato metoda musí zaručit přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče založeného na obrátu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 33).

54 Soudní dvůr v bodě 33 rozsudku ze dne 10. července 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056) sice ohledně bankovní instituce provádějící transakce v oblasti leasingu motorových vozidel rozhodl, s výhradou ověření vnitrostátním soudem, že při uskutečňování takových transakcí bankou může sice vyvstávat potřeba využívání určitého zboží nebo určitých služeb používaných pro smíšené účely, jako jsou budovy, spotřeba elektrické energie nebo některé služby průmyslové povahy, avšak nejastěji bývá toto jejich využívání spojeno především s financováním a správou smluv, které leasingový pronajímatel uzavírá se svými zákazníky, a nikoli s poskytováním vozidel.

55 Právě za těchto zvláštních okolností měl Soudní dvůr v bodě 34 tohoto rozsudku za to, že výpočet nároku na odpočet pomocí metody založené na obrátu, jež zohledňuje částky související s touto částí leasingových splátek placených zákazníky, která připadá na splácení poskytnutého vozidla, vede k méně přesnému stanovení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu než metoda, která je založena pouze na části leasingových splátek odpovídající úrokům, jež jsou protiplněním za výdaje leasingového pronajímatele související s financováním a správou smluv, nebo s posledně uvedenými činnostmi je spojeno využívání podstatné části zboží a služeb používaných pro smíšené účely k uskutečňování transakcí v oblasti leasingu motorových vozidel.

56 Nicméně z úvahy Soudního dvora, kterou rozvinul ohledně transakcí v oblasti leasingu motorových vozidel, o něž se jednalo ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 10. července 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056), nelze vyvodit, že čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH umožňuje členským státům obecně uplatňovat na všechny druhy podobných transakcí v automobilovém průmyslu, jako jsou leasingové operace, o jaké jde ve věci v původním řízení, metodu rozdělení, která nezohledňuje hodnotu vozidla při jeho dodání.

57 Zejména s ohledem na základní povahu nároku na odpot, p?ipomenutou v bod? 39 tohoto rozsudku, platí, že pokud zp?sob výpo?tu odpot?tu dan? nezohled?uje skute?né a nezanedbatelné použití ?ásti režijních náklad? na pln?ní, u nichž je da? odpot?itelná, nelze takový zp?sob považovat za objektivn? odrážející skute?ný podíl výdaj? na po?ízení zboží a služeb používaných pro smíšené ú?ely, který m?že p?ipadat na tato pln?ní. Takový zp?sob nem?že tudíž zaru?it rozd?lení p?esn?jší, než je rozd?lení, které by vyplývalo z použití klí?e založeného na obratu.

58 V projednávané v?ci tak, pokud jde o metodu výpo?tu odpot?itelného podílu DPH použitou da?ovou správou, p?ísluší vnitrostátnímu soudu, aby ov?il, že tato metoda zohled?uje skute?né a nezanedbatelné použití ?ásti režijních náklad? pro pln?ní, u nichž je da? odpot?itelná.

59 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na položené otázky odpov?d?t, že zaprvé ?lánek 168 a ?l. 173 odst. 2 písm. c) sm?rnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že i v p?ípad?, že jsou režijní náklady související s leasingovými operacemi týkajícími se movitých v?cí, jako jsou operace, o které jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, promítnuty nikoliv do ?ástky splatné zákazníkem za poskytnutí doty?né v?ci k dispozici, tj. zdanitelné ?ásti operace, ale do ?ástky úrok? splatných z ?ásti operace „poskytnutí finan?ních prost?edk?“, tj. ?ásti této operace, jež je osvobozena od dan?, musí být tyto režijní náklady p?esto považovány pro ú?ely DPH za prvek tvo?ící cenu tohoto poskytnutí k dispozici, a že zadruhé ?lenské státy nemohou použít metodu rozd?lení, která nezohled?uje p?vodní hodnotu doty?né v?ci p?i jejím dodání, protože tato metoda nem?že zaru?it rozd?lení p?esn?jší než rozd?lení, které by vyplynulo z použití klí?e založeného na obratu.

K náklad?m ?ízení

60 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (šestý senát) rozhodl takto:

?lánek 168 a ?l. 173 odst. 2 písm. c) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že zaprvé i v p?ípad?, že jsou režijní náklady související s takovými leasingovými operacemi týkajícími se movitých v?cí, jako jsou operace, o které jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, promítnuty nikoliv do ?ástky splatné zákazníkem za poskytnutí doty?né v?ci k dispozici, tj. zdanitelné ?ásti operace, ale do ?ástky úrok? splatných z ?ásti operace „poskytnutí finan?ních prost?edk?“, tj. ?ásti operace osvobozené od dan?, musí být tyto režijní náklady p?esto považovány pro ú?ely dan? z p?ídané hodnoty (DPH) za prvek tvo?ící cenu tohoto poskytnutí k dispozici, a že zadruhé ?lenské státy nemohou použít metodu rozd?lení, která nezohled?uje p?vodní hodnotu doty?né v?ci p?i jejím dodání, protože tato metoda nem?že zaru?it rozd?lení p?esn?jší než rozd?lení, které by vyplynulo z použití klí?e založeného na obratu.

Podpisy.

*Jednací jazyk: angličtina.