

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PEDRA CRUZ VILLALÓNA

přednesené dne 26. dubna 2012(1)

Věc C-511/10

Finanzamt Hildesheim

proti

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„Dať z přidané hodnoty – Šestá směrnice – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Zboží a služby použité souasně pro zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně – Pronájem nemovitosti k obchodním účelům a k účelům bydlení – Výpočet odpovídatelného podílu – Vnitrostátní právní úprava, podle níž se podíl vypočte podle plochy budovy určené ke každému účelu pronájmu“

1. Na základě jediné otázky, kterou Bundesfinanzhof formuluje *prima facie* velmi konkrétně, nabízí tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru možnost postoupit dále ve výkladu, i když nikoliv bez obtíží, koncepce a přesnosti systému zavedeného v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice(2), a konkrétně v písmeni c) jeho třetího pododstavce. Otázka se totiž, jak uvidíme, týká přesnosti tohoto písmene c) v rozsahu, v němž členským státem, jak známo, umožňuje, aby v souvislosti se zbožím a službami použitými jak pro plnění, u nichž je DPH odpovídatelná, tak pro plnění, u nichž DPH odpovídatelná není („smíšené použití“), oprávnily nebo zavázaly osoby povinné k dani, aby provedly výpočet odpovídatelné DPH podle „použití“(3) uvedeného zboží a služeb.

I – Právní rámec

A – Unijní právo. Šestá směrnice

2. Dvanáctý bod odvodnění šesté směrnice uvádí, že „[...] pravidla pro odpověď daně by měla být harmonizována do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí; [...] výše odpovědi daně by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“.

3. Článek 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví následující:

„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] odpodátatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpodátatelná není, je odpodátatelný jen podíl [DPH] pátádající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečovaná 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 odpodátet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část [na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich částí];
- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpodátet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpodátatelná, zanedbatelná, nepřehlédne se k ní.“

4. Článek 19 odst. 1 šesté směrnice stanoví následující:

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

- v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpodátatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpodátatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

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

B – Vnitrostátní právo

5. Podle §1 odst. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu)(4), ve znění Steueränderungsgesetz 2003 (zákon o daňové reformě z roku 2003),(5) dále jen „UStG“, „[p]ředmětem daně z obrátu jsou [...]: 1. dodání zboží a poskytování ostatních služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti. [...]“.

6. Ustanovení § 4 UStG stanoví, že „[o]d daně z obrátu jsou osvobozena tato plnění spadající pod § 1 odst. 1 bod 1: [...] 12 a) pronájem nebo pacht nemovitostí [...]“.

7. V souladu s § 9 odst. 1 UStG „[p]odnikatel může plnění osvobozené podle § 4 [...] bodu 12 [...] považovat za zdanitelné, jestliže je uvedené plnění uskutečeno ve prospěch jiného podnikatele a pro potřeby podniku posledně uvedeného. [...]“

8. Ustanovení § 15 UStG stanoví:

„1) Podnikatel může odeřít tyto částky daně zaplacené na vstupu:

1. daň dlužnou ze zákona za dodání zboží a jiné služby, které byly provedeny jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. [...]

[...]

2) Z odpočtu daně zaplacené na vstupu je vyloužena daň za dodání zboží, dovoz zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství nebo za jiné služby, které podnikatel používá k uskutečnění následujících plnění:

1. plnění osvobozených od daně;

[...]

4) Používá-li podnikatel zboží dodané, dovezené nebo pořízené uvnitř Společenství pro svůj podnik nebo jemu poskytnutou službu jen zčásti k uskutečnění plnění, u kterých je vyloužena odpočet daně zaplacené na vstupu, není odpočitatelná ta část daně zaplacené na vstupu, která hospodářsky připadá na uvedená plnění. Podnikatel může neodpočitatelné části stanovit na základě objektivního odhadu. Určení neodpočitatelné části daně zaplacené na vstupu podle poměru mezi plněními, která vylouží odpočet daně, a plněními, která opravují k odpočtu daně, je přípustný pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské přiznání.“

II – Skutkový stav

9. BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (dále jen „BLC“) postavila v letech 2003 a 2004 budovu s byty a obchodními prostorami. V roce 2004 ji pronajala, přičemž v případě obchodních prostor byl pronájem předmětem DPH a v případě bytů byl od této daně osvobozen.

10. V přiznání k DPH za rok 2004 BLC uplatnila částečný odpočet daně vztahující se k uvedené budově. K tomu použila podíl stanovený podle příslušného obrátu z pronájmu obchodních prostor a z pronájmu bytů (dále jen „metoda obrátu“).

11. V návaznosti na kontrolu Finanzamt Hildesheim (orgán daňové správy, dále jen „Finanzamt“) uvedl, že podle § 15 odst. 4 též v té UStG, ve znění pozměněném v roce 2003, je třeba odpočitatelnou částku určit podle příslušné plochy obchodních prostor a bytů (dále jen „metoda plochy“). To v daném případě znamenalo snížení odpočitatelné částky a nové vyměření daně.

12. BLC podala proti novému výměru žalobu k Finanzgericht, který žalobě vyhověl, jelikož měl za to, že § 15 odst. 4 též v té UStG je v rozporu s unijním právem. Podle názoru Finanzgericht § 17 odst. 5 písm. c) šesté směrnice brání tomu, aby německý stát zavedl jako hlavní metodu jinou metodu výpočtu než metodu obrátu.

III – Předložená otázka

13. Výše uvedený rozsudek byl předmětem opravného prostředku „Revision“ podaného k Bundesfinanzhof, který pokládá předběžnou otázku formulovanou následovně:

„Je třeba § 17 odst. 5 též v pododstavci šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů německých států týkajících se daní z obrátu vykládat v tom

smyslu, že opravňuje členské státy, aby pro rozdělení daní zaplacených na vstupu při výstavbě budovy ke smíšenému využití upřednostnily jiné kritérium než kritérium druhu plnění?“

14. Předkládající soud se táže, zda čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice opravňuje vnitrostátního zákonodárce k tomu, aby omezil kritérium druhu plnění, a nahradil tedy metodu obratu jinou, jako je metoda plochy.

15. Bundesfinanzhof poukazuje na to, že německý zákonodárce zavedl omezení kritéria druhu plnění v § 15 odst. 4 třetí vzt. UStG, a přitom se výslovně opíral o čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice a o výklad, že uplatnění uvedeného kritéria není pro členské státy závazné, jelikož ty mohou v souladu s uvedeným ustanovením zavést odlišná kritéria.

16. Sám Bundesfinanzhof nicméně uznává, že proti tomuto názoru by mohlo být uvedeno, že doslovné znění čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) směrnice 77/388/EHS je nejasné a vnitřní logika, jakož i účel ustanovení hovoří pro zachování kritéria druhu plnění.

IV – Řízení před Soudním dvorem

17. Předevšímní otázka byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 27. října 2010.

18. Písemná vyjádření předložily německá, britská a řecká vláda, jakož i Komise. Jednání se nekonalo.

19. Jak Komise, tak všechny vlády, které se tohoto řízení zúčastnily, mají za to, že na položenou otázku je třeba odpovědět kladně. Uznávají, že použitelnou metodou je v zásadě metoda obratu, avšak tvrdí, že podle rozsudku ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland(6), čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice opravňuje členské státy k tomu, aby z tohoto pravidla stanovily více či méně rozsáhlé výjimky a mohou dokonce nárok na odpot vyloužit. Pro tuto tezi hovoří jak doslovné znění, tak struktura čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) šesté směrnice, z nichž vyplývá, že zákonodárce neukládá členským státům pro výpočet procentního podílu odpotu specifické kritérium. Vyplývá to rovněž z odvodnění návrhu šesté směrnice. Zúčastněné strany konečně zdrazují, že metoda plochy – vedle toho, že je snadnější použitelná – podle jejich názoru vede k přesnějšímu výsledku a tím zaručuje lepší uplatnění zásady daňové neutrality.

20. Britská vláda tvrdí, že výjimky nelze přeměnit na pravidlo tak, aby obrat fungoval pouze jako zbytkové kritérium. Podle jejího názoru jsou výjimky jako takové přípustné pouze tehdy, pokud metoda obratu vede k nespravedlivému nebo nesprávnému výsledku.

V – Posouzení

21. Otázka položená Bundesfinanzhof zasluhuje před svým řádným zodpovězením především je třeba uvést, že formulace otázky vychází ze dvou aspektů, z nichž první se týká konkrétního druhu zboží, ze kterého má vycházet případný nárok na odpot, a druhá se týká určitého způsobu výpočtu uvedeného nároku v případech, zjednodušeně řečeno, „smíšeného využití“.

22. Na jedné straně, a jak jsem již na začátku upozornil, se zdá, že Bundesfinanzhof má pochybnosti pouze ohledně výpočtu nároku na odpot daní zaplacené při výstavbě velmi konkrétního druhu zboží, „budovy“, která je předmětem „smíšeného využití“, to znamená určená k účelům, které zahrnují plnění, u nichž je DPH odpotitelná, jakož i plnění, u nichž DPH odpotitelná není.

23. Na druhé straně předkládající soud Soudnímu dvoru předkládá více než méně určitý způsob výpočtu nároku na odpot, který popisuje prostřednictvím formulace „upřesnění jiného kritéria než kritéria druhu plnění“, s tímto nezakrytým odkazem na příslušné vnitrostátní ustanovení (§ 15 odst. 4 UStG). Co se týče tohoto aspektu, je šestá směrnice jak známo mnohem více explicitní. Její čl. 17 odst. 5 obsahuje řadu závazných vodítek pro členské státy. Obtíž spočívá, jak již bylo konstatováno, v určení prostoru k posouzení, který mají členské státy k dispozici při stanovení „kritéria“, kterým se má v těchto případech řídit určení nároku na odpot.

24. Takto formulovaná otázka Bundesfinanzhof má okamžitě vést k následující otázce: Táže se předkládající soud, zda takto popsané „kritérium“ je platné jako takové, a je tedy obecně platné pro vyřízení nároku na odpot v případě jakéhokoliv zboží a služeb? Nebo se naopak táže pouze na jeho legitimitu v jediném a výlučném případě tohoto druhu zboží?

25. Pokud budeme vycházet z doslovného znění otázky, jak je formulována, může se zdát, že předkládající orgán potěbuje odpověď pouze ohledně případu budov určených ke smíšenému využití. Stačí se ovšem podívat pozorněji na vývoj popsaný v předkládacím usnesení a na písemná vyjádření, aby byl zřejmý omezený význam zboží, které vedlo ke sporu. Diskuse se týká do značné míry rozhodovacího prostoru, který členským státům poskytuje čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, vždy s ohledem na volbu vnitrostátního zákonodárce.

26. Shrnutí, do jaké míry mohou členské státy upřesnit metodu „použití“ a odchýlit se od pravidla obrátu? V tomto kontextu rozhodně není bez významu okolnost, že jde o výpočet odpotu daní zaplacených při výstavbě budovy určené ke smíšenému využití. Mám však za to, že je rozhodující zohlednit obecnější normativní kontext, do kterého je zasazen konkrétní případ, kterým se zde zabýváme.

27. S ohledem na takto položenou otázku se nyní budu vnovat navrhované odpovědi ve třech fázích. Zprv se budu snažit nabídnout v zásadě systematický a teleologický výklad relevantní části čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, který mi zároveň bude moci poskytnout kritérium ohledně metody výpočtu, kterou předkládající soud popisuje prostřednictvím uvedené formulace. Na druhém místě se budu zabývat, již mnohem stručněji, specifickým případem daní zaplacených při výstavbě budovy ke smíšenému využití. Konečně, na třetím místě, se budu zabývat úkolem, který přísluší vnitrostátnímu soudu za okolností projednávaného případu.

A – *článek 17 odst. 5 šesté směrnice: „pružné“ pravidlo*

28. V rámci prvního kroku musím začít konstatováním, že odstavec 5 článku 17 šesté směrnice vykazuje nepopíratelné výkladové obtíže, zejména v případě jeho třetího pododstavce, v němž směrnice členským státům dává řadu možností, které jsou nejen různé, ale přímě nesoudržné, a všechny jsou uvozeny příslovcem „nicméně“ (7), které jim všem propějuje určitou povahu výjimky. V projednávané věci jde v zásadě o rozsah této schopnosti nebo možnosti třetího pododstavce zmírnit obsah obou předchozích pododstavců.

29. Třetí pododstavec uvedeného ustanovení totiž členským státům umožňuje (A) stanovit možnost nebo povinnost provést individualizovaný výpočet pro každou „oblast [...] činnosti“ [písmena a) a b)]; (B) nastavit hlavní podíl jako povinný nebo volitelný, přičemž posledně uvedený

případ znamená možnost jiných podílů [písmeno d]); nebo konečně, což je zde obzvláště důležité, (C) určit odpout na základě kritéria „použití“ buď veškerého zboží a služeb použitých pro smíšená plnění nebo jejich části [písmeno c)](8).

30. Jestliže mám předepsat můj závěr v tomto ohledu, mám za to, že čl. 17 odst. 5 šesté směrnice zavedl jednoznačné pravidlo pro určení výše podílu odpoutatelného v něm pojednáváných případech; toto pravidlo není jiné než podíl založený na obratu, vypočtený v souladu se vzorcem stanoveným v čl. 19 odst. 1 uvedené směrnice.

31. Na to poukázal Soudní dvůr již ve výše uvedeném rozsudku RBC, na nějž odkazují všechny zúčastněné strany na podporu svých příslušných stanovisek. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr na úvod uvedl, že „[čl.]lánek 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví režim, který se uplatní na nárok na odpout DPH, pokud se tento nárok vztahuje na zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani, jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpoutatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpoutatelná není“. V takovém případě je v souladu s čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odpoutatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu první uvedených zdanitelných plnění (výše uvedený rozsudek Abbey National, bod 37, a rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 34)“ (bod 17).

32. Taková hodnota, jak je vysvětleno dále, „se podle čl. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice vypočte podle podílu stanoveného v souladu s článkem 19 téže směrnice“ (bod 18).

33. Jak uvedla britská vláda, obecné pravidlo stanovené v článku 19 šesté směrnice založené na poměru mezi obratem vztahujícím se k plněním, u nichž je DPH odpoutatelná, a obratem vztahujícím se k plněním, u nichž DPH odpoutatelná není, operuje s účetními údaji snadno dostupnými pro všechny osoby povinné k dani a dovoluje v zásadě spravedlivý a přiměřený přesný výpočet konečné odpoutatelné částky. Právě pro toto pravidlo se unijní zákonodárce rozhodl v první řadě, protože zatímco ostatní možné metody, které mají členské státy k dispozici, pouze zmiňuje, tato metoda obratu je jediná, kterou definuje a podrobně upravuje její použití.

34. Je pravda, že bod 19 rozsudku RBS obsahuje tvrzení, které je podle mého názoru převodem nedorozumění, více či méně rozšířeného(9), z něhož vychází myšlenka, že režim zavedený v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice připouští na straně členských států výjimky, která podle mého názoru nemá oporu ve znění ustanovení ani v samotném rozsudku RBS.

35. V bodě 19 rozsudku RBS totiž Soudní dvůr uvedl, že „čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec [...] povoluje výjimku z tohoto pravidla [obsaženého v druhém pododstavci] tím, že umožňuje členským státům, aby si zvolily některou z dalších metod určení nároku na odpout vyjmenovaných v tomto pododstavci, a to zejména stanovení odlišného podílu pro každou oblast činnosti nebo odpout daně podle použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti, nebo dokonce aby si zvolily vynětí z nároku na odpout za určitých podmínek“. Z toho by bylo možné vyvodit, že metoda stanovená v prvních dvou pododstavcích členské státy v konečném důsledku nezavazuje, jelikož třetí pododstavec jim umožňuje přijmout „jiné metody“, odlišné od uvedené metody.

36. Tento závěr vyvozený z uvedené pasáže je podle mého názoru unáhlený. Zaprvé je třeba zohlednit její kontext. S ohledem na strukturu rozhodnutí, které se zabývá otázkou možnosti hodnoty při výpočtu odpoutu „zaokrouhlit“, což je otázka, kterou upravuje čl. 19 odst. 1 druhý pododstavec šesté směrnice, nezdá se být smělé tvrdit, že výše uvedené věci představují *obiter dicta*.

37. Nejednalo se totiž o to, rozhodnout s obecnou platností o návaznosti jednotlivých pododstavců odstavce 5 článku 17, nýbrž učit tak pouze v souvislosti s jedním velmi konkrétním

aspektem systému výpočtu odpovídatelného podílu. Projednávaný případ naopak navzdory zdánlivé konkrétnosti otázky položené Bundesfinanzhof vyžaduje, jak jsem uvedl v bodě 25, takové obecné rozhodnutí.

38. Zadruhé, pokud připustíme, že uvedený pododstavec umožňuje členským státům použít „jiné metody“, svým způsobem připadáme obecné a bezpodmínečné možnosti zbavit úroku pravidlo stanovené v obou předchozích pododstavcích, jehož podrobnosti obsahujelánek 19.

39. Shrnutí, mám za to, že systematický výklad ustanovení vylučuje, že tento pododstavec odstavce 5 článku 17 šesté směrnice může změnit pravidlo stanovené v obou prvních pododstavcích v obecné pravidlo nebo pravidlo, od něhož je možné se neomezeně odchýlovat.

40. Rovněž teleologický výklad vede ke stejnému závěru. Odvodnění návrhu šesté směrnice(10) odvodňuje odstavec 5 článku 17 nutností zabránit nerovnostem při uplatňování daní, protože stanoví, že členské státy „mohou oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby si stanovila zvláštní podíly a aby provedla odpovět v souladu s kritériem skutečného použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části pro dotčená plnění“. *(neoficiální překlad)*

41. V totéž smyslu, v kontextu směrnice, která podle dvanáctého bodu svého odvodnění sleduje cíl harmonizovat pravidla pro odpovět daní „do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí“, a pro tyto účely uvádí, že „výše odpovtu daní by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“, je zjevné, že umožnit členským státům zavést obecně a volně kteroukoliv z variant uvedených ve tomto pododstavci, by bylo na úkor cíle sledovaného Unií. Nemělo by smysl zavádět znovu roznorodost prostřednictvím toho, že by členským státům bylo umožněno odchýlit se od metody stanovené jako obecné pravidlo, a to tím spíše, jak uvidíme dále, při neexistenci odvodnění vycházejícího z lepšího splnění požadavků vlastních filosofii a systému režimu daní.

42. Vše výše uvedené může vést k závěru, že cílem tohoto podstavce odstavce 5 článku 17 je především zmírnit tvrdost pravidla uvedeného v předchozích pododstavcích, a za tímto účelem dává členským státům k dispozici řadu nástrojů, které jsou pružné co do koncepce i rozsahu a vždy slouží charakteristické neutralitě daní(11).

43. Tuto „pružnost“ pravidla poskytnutou členským státům lze však odvodnit, pouze pokud opatření, jimiž je zajištěna, umožní dosažení cíle sledovaného unijním zákonodárcem tím, že členským státům umožnil zvolit si jednu z možností nabízených v písmenech a) až d) tohoto podstavce odstavce 5 článku 17 šesté směrnice. Slovy výše uvedeného rozsudku RBS, bod 24, tímto cílem není nic jiného, než „umožnit členským státům dosáhnout přesnějších výsledků při zohlednění zvláštních charakteristik, které jsou vlastní povinností osoby povinné k dani“. Shrnutí, konečným sledovaným cílem je, jak je v dané oblasti nutností, správný výpočet odpovtu, na který má osoba povinná k dani nárok, a zajištění neutrality jako základní zásady daní, o niž se zde jedná(12).

44. Z výše uvedeného lze vyvodit již první obecný závěr: čl. 17 odst. 5 šesté směrnice členským státům umožňuje odchýlit se od obecného pravidla podílu založeného na obratu stanoveného v jeho prvních dvou pododstavcích ve spojení s článkem 19, a to v souladu s různými možnostmi uvedenými ve tomto pododstavci uvedeného odstavce 5. Konkrétně písmeno c) uvedeného tohoto podstavce dává členským státům nepochybně možnost odchýlit se od obecného pravidla, jelikož umožňuje zvolit podíl založený na použití. Systematický a teleologický výklad tohoto konkrétního ustanovení však brání tomu, aby mu byl připisován dosah, který by mohl pravidlo stanovené jako výchozí prakticky obecně „deaktivovat“ nebo jej odsunout do jednoznačné vedlejší pozice při užití jeho použití jasně problematickým.

45. Jinak ?e?eno, ?l. 17 odst. 5 neumož?uje zm?nit povahu základní struktury režimu výpo?tu odpo?tu stanoveného unijním zákonodárcem s cílem harmonizovat režimy odpo?tu platné v ?lenských státech prost?ednictvím zavedení obdobného vzorce pro výpo?et ve všech státech. Tento cíl harmonizace je nicmén? slu?itelný s tím, aby ?lenské státy p?ípadn? zavedly neur?itý po?et p?ípad?, které obecné pravidlo nemusí pokrývat, od?vodn?ných pot?ebou pln? dodržet zásadu neutrality dan? a zajistit co nejp?esn?jší výpo?et odpo?tu v každém konkrétním p?ípad?(13). V tomto kontextu a nadále se jedná o to, zda v konkrétním p?ípad?, jenž nám p?edkládající soud p?edkládá k posouzení, lze na základ? jeho charakteristik použít kritérium výpo?tu, které se potenciáln? liší od kritéria založeného na druhu pln?ní.

B – P?ípad budov ke „smíšenému využití“

46. Jak již bylo opakovan? uvedeno, Bundesfinanzhof totiž nehledá žádnou obecnou odpov?? na problém, kterým jsme se dosud zabývali, nýbrž pouze odpov?? týkající se výpo?tu odpo?tu daní zaplacených p?i výstavb? budovy ke smíšenému využití. Dosud rozvinuté úvahy by m?ly umožnit zodpov?d?t tuto otázku relativn? snadno.

47. Všechny zú?astn?né strany se shodují v tom, že se metoda obratu stanovená v šesté sm?rnici jako obecné pravidlo m?že v ur?itých p?ípadech jevit jako mén? spravedlivá a p?im??ená než jiné možné metody. Jinak ?e?eno, m?že nastat p?ípad, kdy s ohledem na specifika dot?ených hospodá?ských pln?ní budou existovat p?esn?jší metody k ur?ení odpo?itatelné ?ástky než metoda stanovená autorem šesté sm?rnice jako hlavní. Vzhledem k tomu, že tato v?tší spravedlnost a p?esnost p?i ur?ení uvedené ?ástky nutn? p?ispívá k lepšímu spln?ní zásady neutrality DPH, je t?eba uznat, že taková okolnost p?edstavuje dostatečný d?vod ospravedl?ující nahrazení pravidla obratu pravidlem, které zajiš?uje takový výsledek.

48. Konkrétn?, všechny strany zastoupené v ?ízení se shodují v tom, že metoda použití založená na kritériu plochy zajiš?uje v takových p?ípadech, jako je p?ípad v p?vodním ?ízení, to znamená, jedná-li se o výstavbu budovy ke smíšenému využití, p?esn?jší výsledek ohledn? odpo?itatelné ?ástky, na kterou má osoba povinná k dani legitimní nárok.

49. Za t?chto podmínek mám za to, že je možné, každopádn? jako východisko, aby p?ípad budov ke smíšenému využití byl považován za „kandidáta“ vhodného k použití jiné metody výpo?tu než metody podílu založené na obratu.

50. Pokud tomu tak skute?n? je, což musí ov??it p?edkládající soud, nem?lo by z hlediska unijního práva nic bránit tomu, aby metodou použitou pro výpo?et odpo?itatelné ?ástky byla metoda použití.

51. Otázkou však z?stává, zda za t?chto podmínek ?lenský stát provedl specifickou volbu v tom smyslu, že stanovil, že u této kategorie zboží bude uplat?ován výpo?et, který není p?inejmenším v první ?ad? založen na obratu. Nebo? musí být p?inejmenším jasné, že toto je možnost, která se neuplatní automaticky, ale která naopak vyžaduje rozhodnutí ?lenského státu v tomto smyslu. Tímto bodem se budu nyní na záv?r zabývat, jak jsem uvedl na za?átku tohoto stanoviska.

C – Volba ?lenského státu na základ? ?l. 17 odst. 5

52. Úvodem je t?eba říci, že specifické rozhodnutí vnitrostátního zákonodárce ohledn? výpo?tu odpo?tu v p?ípad? tohoto druhu zboží by úlohu vnitrostátního soudu ur?it? usnadnilo. Jak jsme vid?li, vnitrostátní zákonodárce zvolil možnost, která osob? povinné k dani obecn? umož?uje stanovit ?áste?n? neodpo?itatelné ?ástky prost?ednictvím objektivního odhadu, a tak dostate?n?

pokrývá projednávaný p?ípad. Ovšem zároveň a jak je třeba dovodit z výše uvedených úvah, právní tato obecnost může z hlediska unijního práva vyvolávat p?ípadný problém, jelikož ustanovení vnitrostátního práva není z kritéria obratu poslední vedlejší možnost, která se uplatní, pouze není-li možné jiné hospodářské p?íizení zboží a služeb použitých pro smíšená plnění.

53. Shrnutí, toto „všezahrnující“ zacházení ze strany vnitrostátního zákonodárce vede k tomu, že není možné rozpoznat specifický důvod, který mohl vést nělenský stát k tomu, aby se v tomto p?ípadě – jako v jiných – odchýlil od obecného pravidla.

54. Tento stav vnitrostátní právní úpravy může vést k závěru, že za daných okolností, třebaže se p?ípad předložený k posouzení Soudnímu dvoru jeví *prima facie* jako vhodný k uplatnění výjimky z obecného pravidla, to musí být vnitrostátní soud, kdo p?ípadně potvrdí rozhodnutí vnitrostátního orgánu, který v původním sporu nepřipustil výpočet nároku na odpovět na základě obratu.

VI – Závěry

55. S ohledem na uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Bundesfinanzhof odpovědl v následujícím smyslu:

„Článek 17 odst. 5 šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů nělenských států týkajících se daní z obratu je třeba vykládat v tom smyslu, že v zásadě nebrání tomu, aby nělenské státy v p?ípadě, jako je rozdělení daní zaplacených na vstupu při výstavbě budovy ke smíšenému využití, upřednostnily jiné kritérium než kritérium druhu plnění. Nicméně za okolností vyplývajících ze stavu vnitrostátní právní úpravy použitelné na projednávaný p?ípad se musí vnitrostátní soud ujistit, že v p?ípadě, který rozhoduje, směruje toto kritérium k zajištění přesnějšího výsledku než kritérium stanovené jako obecné pravidlo.“

1 – Původní jazyk: španělština.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů nělenských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3 – Španělská verze čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) používá výraz „afectación real“, německá verze výraz „Zuordnung“, anglická „use“ a francouzská „affectation“.

4 – BGBl 1999, I, s. 1270.

5 – BGBl. 2003 I, s. 2645.

6 – Věc C-488/07, Sb. rozh. s. I-10409. Dále jen „RBS“.

7 – Toto přislovce již nyní v článku 173 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) není uvedeno.

8 – Písmeno e) nemá pro naše účely význam, jelikož se omezuje na to, že umožňuje nepřehlížet k dani, pokud je zanedbatelná.

9 – To plyne ze stanovisek stran, které se zúčastnily tohoto řízení.

10 – Zveřejněné ve Věstníku Evropských společenství, dodatek 11/73.

11– Je přiznávané, že článek 173 výše uvedené směrnice 2006/112, aniž má obsah čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, ve svém odstavci 2 přebírá třetí pododstavec odstavce 5 článku 17 šesté

směrnice a stanoví, že „[?]lenské státy mohou přijmout tato opatření“, přičemž poté uvádí body a) až e) uvedeného třetího pododstavce. Jasněji se tak stanoví, že to, co je povoleno, nejsou skutečné „výjimky“ z obecného pravidla, ale „opatření“, která jej zmírují nebo činí více pružným, aniž mění jeho povahu.

12– Viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 27).

13 – Soudní dvůr se v tomto smyslu vyjádřil jednoznačně například v rozsudku ze dne 13. března 2008, Secureta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement (C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, body 34 až 39).