

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 25. listopadu 2015(1)

Věc C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

proti

Finanzamt Krefeld

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu – Zboží a služby použité jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně – Pronájem nemovitosti pro obchodní účely a pro účely bydlení – Výpočet odpočitatelného podílu podle obrátu nájemců obchodních prostor – Vnitrostátní právní úprava, jež stanoví výpočet podílu podle plochy nemovitosti přidělené tímto nájemcem – Zpětná úinnost – Právní jistota – Legitimní očekávání“

I – Úvod

1. Tato 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 obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995(3) (dále jen „šestá směrnice“), jakož i zásad právní bezpečnosti a ochrany legitimního očekávání.

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR a Finanzamt Krefeld (finanční úřad v Krefeldu), který se týká pravidla pro výpočet, které má být použito k určení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za rok 2004, jakož i opravy odpočtu této daně, a to v souvislosti s výstavbou a provozem budovy ke smíšenému využití, tj. určené k účelům, které zahrnují plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, jakož i plnění, u nichž DPH odpočitatelná není.

3. Projednávaná věc by měla pro Soudní dvůr představovat zejména příležitost k tomu, aby poněkud upřesnil působnost rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) a také, zda členský stát může v rámci zmény právních předpisů uložit povinnost opravit povodňovou odpočet DPH za roky předcházející vstupu této změny v platnost, a to i co se týče částí budovy, jejichž účel se neliší od povodňového plánovaného účelu.

4. Rád bych předznamenal, že na základě rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10,

EU:C:2012:689) by otázky položené předkládajícím soudem mohly být podle mého názoru poměrně snadno zodpovězeny, a sice v tom smyslu, že čl. 17 odst. 5 první pododstavec a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice brání tomu, aby členský stát systematicky a bez rozlišení upřednostnil pro veškeré zboží a služby určené ke smíšenému využití namísto klíče rozdělení založeného na obratu, který je stanoven ve výše uvedených ustanoveních, metodu výpočtu rozsahu nároku na odpot DPH zaplacené na vstupu.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

5. Článek 17 šesté směrnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpot dan“, stanoví:

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

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

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena [v rámci státu] 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 daně 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:

[...]

c) povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpotet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části;

[...]“

6. Článek 19 šesté směrnice, nadepsaný „Výpočet odpotitelného podílu“, v odstavci 1 stanoví:

„Podíl odpotitelný 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 daň z přidané hodnoty odpotitelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez daně z přidané hodnoty,

– ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpotitelná, bez daně z přidané hodnoty.

[...]“

7. Článek 20 odst. 1 a 2 šesté směrnice, který je nadepsán „Oprava odpot“, zní následovně:

„1. P?vodní odpo?et se opraví postupy stanovenými ?lenskými státy, zejména:

- a) je-li odpo?et dan? vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok;
- b) jestliže se od odevzdání da?ového p?íznání zm?nily okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpo?tu, zejména byly-li zrušeny n? které koup? nebo byla-li získána n? která snížení ceny; [...]

2. U investičního majetku se oprava rozloží na p?t let v?etn? roku, kdy bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné p?tiny dan? uvalené na zboží. Oprava se provádí na základ? zm?n pom?ru mezi nárokem na odpo?et dan? v následujících letech a nárokem na odpo?et dan? za rok, v n?mž bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno.

Odchyln? od p?edchozího pododstavce mohou ?lenské státy provád?t opravu na základ? období plných p?ti let, po?ítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitého majetku, který byl po?ízen jako investiční majetek, m?že být opravné období prodlouženo až na dvacet let.“

B – N?mecké právo

8. Relevantní ustanovení n?mecké právní úpravy použitelné v oblasti DPH jsou obsažena v zákon? z roku 1999 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270; dále jen „zákon o dani z obratu“).

9. ?lánek 4 zákona o dani z obratu, který je nadepsán „Dodávky zboží a jiné služby osvobozené od dan?“, stanoví:

„Od dan? jsou osvobozena tato pln?ní spadající pod § 1 odst. 1 bod 1:

[...]

12. a) pronájem a pacht nemovitého majetku, [...]

10. ?lánek 15 zákona o dani z obratu stanoví:

„(1) Osoba povinná k dani m?že odpo?íst následující ?ástky dan? odvedené na vstupu:

1. da? dlužnou ze zákona za dodávky a jiná pln?ní, které byly provedeny jiným podnikatelem ve prosp?ch jeho podniku.

[...]

(2) Z odpo?tu dan? zaplacené na vstupu je vylou?ena da? za dodání zboží, dovoz zboží a po?ízení zboží uvnit? Spole?enství nebo za jiné služby, které podnikatel používá k uskute??ování následujících pln?ní:

1. pln?ní osvobozená od dan?;

[...]

(4) Používá-li podnikatel zboží dodané, dovezené nebo po?ízené uvnit? Spole?enství pro sv?j podnik nebo jemu poskytnutou službu jen z?ásti k uskute??ování pln?ní, u kterých je vylou?en nárok na odpo?et, není odpo?itelná ta ?ást dan? zaplacené na vstupu, která hospodá?sky p?ipadá na uvedená pln?ní. Podnikatel m?že neodpo?itelné ?ásti stanovit na základ?

objektivního odhadu.“

11. Prostřednictvím zákona o daňové reformě z roku 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645), který vstoupil v platnost dne 1. ledna 2004, byla do výše uvedeného ustanovení vložena tato věta, která zní takto:

„Určení neodpočitatelné části daně zaplacené na vstupu podle poměru mezi plněními, která vyloučí odpout daně, a plněními, která opravují k odpoutu daně, je přípustné pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské opatření.“

12. Z výše uvedeného zákona lze vyvodit, že ke vložení této věty vedly zákonodárce následující důvody:

„Smyslem tohoto ustanovení je zajistit, aby při dodání zboží či poskytování jiných služeb docházelo k primárnímu rozdělení daně zaplacené na vstupu. Nově zavedený režim brání tomu, aby se jediným kritériem rozdělení stalo použití klíče rozdělení založeného na obratu. Tento klíč rozdělení se používá pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské opatření. Tuto změnu si vyžádalo vydání rozsudku Bundesfinanzhof [(Spolkový finanční soud] ze dne 17. srpna 2001 [...], v němž bylo rozhodnuto, že rozdělení daně zaplacené na vstupu podle poměru mezi jednotlivými součástmi obratu na výstupu má být považováno za odpovídající odhad ve smyslu § 15 odst. 4 zákona o dani z obratu. Pokud je nicméně klíč rozdělení založený na obratu používán jako obecné kritérium rozdělení, může docházet k nepřesnému rozdělování, zejména v případech výstavby budov ke smíšenému využití; [...] Šestá směrnice nicméně nestanoví, že klíč rozdělení založený na obratu by měl být závazně používán jakožto obecné kritérium rozdělení. Režim vycházející z ‚podílu‘ [...] není pro členské státy povinný, neboť podle § 17 odst. 5 této pododstavce této směrnice mohou stanovit kritéria rozdělení, jež se od tohoto režimu odchylují. V případech poizování nemovitostí je možné rozdělit daň zaplacenou na vstupu také podle poměru mezi výrobními a prodejními hodnotami [...]“

13. Článek 15a odst. 1 a 2 zákona o dani z obratu, který je nadepsán „Oprava daně zaplacené na vstupu“, stanoví toto:

„(1) Jestliže se okolnosti zohledněné při určení výše převodního odpoutu změní v průběhu pěti let od prvního využití majetku, dojde k náhradě za každý kalendářní rok odpovídající čtvrtina změně prostřednictvím oprav odpout daně na vstupu, která zatížila poizovací nebo výrobní náklady. Pokud jde o nemovitý majetek včetně jeho podstatných částí, opravy, u kterých se použijí ustanovení občanského práva týkající se nemovitostí, a stavby na pozemku jiných osob, je pětiletá lhůta nahrazena lhůtou desetiletou.

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

III – Spor v převodním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

14. V období let 1999–2004 provedla realitní společnost Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR obchodní realitní společnost na svém pozemku práce spočívající v demolici starší budovy a ve výstavbě budovy určené pro obchodní účely a pro účely bydlení. Výstavba byla dokončena v roce 2004 a obsahuje celkem šest bytových jednotek a jednotek sloužících obchodním účelům a deset podzemních garážových stání. Některé z těchto jednotek a stání byly od října 2002 pronajímány.

15. V daňovém období 1999–2003 vypočítala Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR svůj nárok na odpočet DPH, kterou odvedla z demoličních a stavebních prací, podle klíče rozdělení založeného na poměru mezi předpokládaným obratem z pronájmu obchodních prostor (podléhajících DPH) a obratem vyplývajícím z ostatních nájemních plnění (osvobozených od DPH) (dále jen „klíč rozdělení založený na obratu“). Podle tohoto klíče rozdělení měl odpočitatelný podíl DPH být 78,15 %. Finanční úřad v Krefeldu nepřipustil použití takového klíče rozdělení v případech dvou žalob, jež byly podány v souvislosti s DPH odpočitatelnou za zdaňovací období 2001 a 2002.
16. V roce 2004 byly některé části budovy, které měly být podle původního plánu určeny k užívání podléhajícím DPH, pronajaty jako osvobozené od DPH. Za účelem opravy odpadů provedených na vstupu vypočítala Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR v přiznání k dani za rok 2004 vyrovnávací částku na základě klíče rozdělení založeného na obratu. Celková výše DPH, která měla být společností Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR placena, činila přibližně 3 500 eur.
17. Finanční úřad v Krefeldu tuto metodu výpočtu odmítl s odvodněním, že poté, co vstoupil v platnost čl. 15 odst. 4 třetí veta zákona o dani z obratu, je použití klíče rozdělení založeného na obratu přípustné pouze v případě, že neexistuje žádná jiná metoda přiznání zboží a služeb určených ke smíšenému využití. Vzhledem k tomu, že přiznání zboží a služeb využitých k demolici či výstavbě budovy lze přesněji provést na základě poměru mezi plochou obchodních prostor (v metrech čtverečních) a plochou prostor určených k bydlení (dále jen „klíč rozdělení založený na ploše“), dospěl Finanční úřad v Krefeldu k závěru, že Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR měla uplatnit výše uvedený klíč rozdělení. Daň na vstupu splatnou za hospodářské roky 1999–2004 proto uvedený finanční úřad rozdělil podle stavebních nákladů týkajících se obchodních prostor a stavebních nákladů týkajících se prostor určených k bydlení a pro oba tyto druhy prostor určil opravnou částku na základě klíče rozdělení založeného na ploše, a to i pro prostory, jejichž skutečné využití se nelišilo od předpokládaného využití. Finanční úřad v Krefeldu uvedl, že odpočitatelný podíl představuje 38,74 %, což odpovídá součtu všech ploch budovy, jejichž pronájem podléhá dani, a že výše DPH, jež má být společností Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR placena za rok 2004, činí 950 eur.
18. Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu) tento opravný daňový výměr částečně zrušil s odvodněním, že klíč rozdělení založený na ploše mohl být použit pouze v souvislosti s DPH zaplacenou za náklady na provoz dotčené budovy, jež byly vynaloženy od roku 2004. V důsledku toho rozhodl, že výše DPH, která má být společností Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR vrácena za rok 2004, činí přibližně 1 700 eur.
19. Proti tomuto rozsudku podali oba účastníci řízení opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud).
20. Podle předkládajícího soudu vyvstaly ve sporu zaprvé otázky týkající se zejména, jakým Soudní dvůr vyložil v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.
21. Výše uvedený soud především uvádí, že ve věci Armbricht (C-291/92, EU:C:1995:304) Soudní dvůr v bodě 21 svého rozsudku prohlásil, že „poměr mezi [prodejní cenou] části určené k profesním účelům a části sloužící k soukromému využití musí osoba povinná k dani určit na základě poměru mezi profesním a soukromým využitím během roku, kdy došlo k pořízení, a nikoliv na základě zeměpisného rozdělení“.
22. Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) vyvodil z tohoto rozhodnutí důsledky, neboť v

rozsudku ze dne 17. srpna 2001 prohlásil, že „[v] p[ř]ípad[ě] [...] po[ř]ízení [?] výstavby budovy [...], která má být ur[č]ena [ke] ‚smíšenému‘ využití, nem[á]že být da[ň] zaplacená na vstupu p[ř]i[?]azena ani podle ‚klí[č]e rozd[ě]lení založeného na investicích‘ [...], ani podle kritéria vycházejícího z prostorové (‚zem[ě]pisné‘) souvislosti; naopak je nutné vycházet z ‚procentního‘ pom[ě]ru mezi [?]ástmi budovy sloužícími k pln[ě]ním osvobozeným od dan[ě] a [?]ástmi budovy sloužícími ke zdanitelným pln[ě]ním [...]“.

23. N[ě]mecký da[ň]ový orgán s ohledem na výše uvedený rozsudek zm[ě]nil [?]áste[n] svou dosavadní praxi a za[č]al rozlišovat podle toho, zda se dot[ý]ká DPH vztahuje k náklad[ům] na po[ř]ízení [?] výstavbu budovy nebo k náklad[ům] na její užívání, údržbu a/nebo provoz. V prvním p[ř]ípad[ě] se odpo[č]et vypo[č]ítá podle podílu budovy, který je využíván pro pot[řebu] zdanitelných pln[ě]ní. Ve druhém p[ř]ípad[ě] je odpo[č]et nadále po[č]ítán ve vztahu k [?]ásti budovy, za kterou byla odvedena DPH, a klí[č]e rozd[ě]lení m[á]že být použit pouze k ur[č]ení rozsahu nároku na odpo[č]et týkající se DPH zaplacené za dodávky [?] pln[ě]ní, jež nemohou být p[ř]i[?]azeny k žádné konkrétní [?]ásti budovy nebo které se týkají spole[š]ných prostor.

24. Za t[ě]chto podmínek se p[ř]edkládající soud táže, zda je možné, aby byla stávající da[ň]ová praxe v rozporu s rozsudkem BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

25. Zmín[ě]ný soud zaprvé uvádí, že ve výše uvedeném rozsudku rozhodl Soudní dv[or] v tom smyslu, že jiný klí[č]e rozd[ě]lení, ve smyslu metody p[ř]i[?]azení zboží a služeb ur[č]ených ke smíšenému využití, než je stanoven v šesté sm[ě]rnici, který vychází z obratu, lze uplatnit pouze za p[ř]edpokladu, že se tato metoda nepoužije na všechny p[ř]ípady smíšeného využití a umožní p[ř]esn[ě]jší ur[č]ení nároku na odpo[č]et. Podle p[ř]edkládajícího soudu Soudní dv[or] rozhodl, že [?]l. 15 odst. 4 t[ě]to v[ě]ta zákona o dani z obratu není v souladu s šestou sm[ě]nicí, nebo[ť] režim výpo[č]tu odpo[č]t[ů] týkajících se zboží ke smíšenému využití, který toto ustanovení zavádí, se obecn[ě] odchyluje od klí[č]e rozd[ě]lení založeného na obratu. P[ř]edkládající soud nicmén[ě] uvádí, že podmínka, podle níž musí zvolená metoda zaru[č]it p[ř]esn[ě]jší ur[č]ení odpo[č]tu, který má být proveden, je v projednávané v[ě]ci spln[ě]na, nebo[ť] uplatn[ě]ní klí[č]e rozd[ě]lení založeného na ploše bývá zpravidla p[ř]esn[ě]jší, než je tomu v p[ř]ípad[ě] klí[č]e založeného na obratu. Znamenalo by to, že by m[ě]la být dávána p[ř]ednost metod[ě], kterou uplat[ň]ovaly n[ě]mecké orgány a soudy p[ř]ed vydáním rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), která spo[č]ívá v tom, že se zjiš[ť]uje, za kterou [?]ást budovy byla DPH odvedena, a že se klí[č]e rozd[ě]lení uplatní pouze na zbývající [?]ástky týkající se t[ě]ch [?]ástí budovy, které byly skute[ň]n[ě] p[ř]edm[ě]tem smíšeného využití, nebo[ť] tato metoda vede k p[ř]esn[ě]jším výsledk[ům] než uplatn[ě]ní klí[č]e rozd[ě]lení založeného na obratu.

26. Na druhou stranu p[ř]edkládající soud uvádí, že v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 19) Soudní dv[or] up[ř]esnil, že [?]lenský stát m[á]že použít jinou metodu p[ř]i[?]azení zboží a služeb ur[č]ených ke smíšenému využití, než stanoví šestá sm[ě]rnice, avšak pouze pro „ur[č]ité pln[ě]ní, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití“. Tento soud má za to, že stejná metoda, tj. metoda založená na ploše, by m[ě]la být používána u DPH týkající se výstavby [?] po[ř]ízení budovy a u [?]ástek náklad[ů] na užívání, údržbu a/nebo provoz budovy, a proto se táže, zda je takovéto uspo[řá]dání režim[ů] v souladu s výše uvedeným rozsudkem.

27. Zadruhé p[ř]edkládající soud konstatuje, že i když m[ě]l již Soudní dv[or] p[ř]íležitost p[ř]ipustit, že zm[ě]na právních p[ř]edpis[ů] m[á]že mít za následek uložení povinnosti provést opravy n[ěk]terých odpo[č]t[ů] DPH, zatím se vyjad[ř]oval pouze ke zm[ě]nám právních p[ř]edpis[ů] týkajícím se samotné existence nároku na odpo[č]et. Za t[ě]chto okolností vyvstávají pochybnosti, zda [?]lánek 20 šesté sm[ě]rnice umož[ň]uje [?]lenským stát[ům] požadovat, aby osoba povinná k dani provedla opravu DPH v d[ě]sledku toho, že tentýž stát zm[ě]nil metodu p[ř]i[?]azení zboží a služeb ur[č]ených ke smíšenému využití, jež má být uplat[ň]ována, a to i p[ř]esto, že tato osoba povinná k dani nadále používá [?]ásti budovy k provád[ě]ní zdanitelných pln[ě]ní v souladu s p[ř]evodním zám[ě]rem a nedopustila se

pochybení při výpočtu převodních odpot ani nezískala díky převodním odpotm neoprávněné zvýhodnění.

28. Zatěť se předkládající soud táže, zda za takových okolností, jaké nastaly v převodním řízení, nebrání zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty tomu, aby byla oprava DPH provedena. Tento soud totiž uvádí zaprvé, že ustanovení čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu by mohlo být považováno za nedostatek přesné, neboť stanoví odchylku z obecného pravidla uvedeného v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, a to pro všechny případy smíšeného využití. Zadruhé uvádí, že metodu přiřazení zboží a služeb určených ke smíšenému využití, kterou použila Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, příslušné správní orgány a soudy po dobu několika let připouštěly. Zatěť předkládající soud upřesňuje, že vnitrostátní právní předpisy neobsahují žádné ustanovení, jež by výslovně stanovilo, že vstup čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu v platnost může mít za následek provedení oprav DPH, a že nebyl stanoven žádný přechodný režim. A konečně zdrazňuje, že změna metody přiřazení zboží a služeb určených ke smíšenému využití nemá závaznou povahu, neboť klíčové rozdělení založené na obratu je i nadále považováno za objektivní odhad ve smyslu čl. 15 odst. 4 zákona o dani z obratu, přestože od 1. ledna 2004 má již pouze podpůrnou úlohu.

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

„1. Soudní dvůr Evropské Unie rozhodl, že čl. 17 odst. 5 této pododstavec [šesté směrnice] umožňuje členským státům, aby při výpočtu odpotitelného podílu DPH splatné na vstupu pro určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití, upřednostnily namísto klíčového rozdělení uvedeného v čl. 19 odst. 1 této směrnice, jež je založen na obratu, jiný klíčové rozdělení, a to pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí přesnější určení tohoto podílu [rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)].

a) Musí být – v případě pořízení nebo výstavby budovy ke smíšenému využití – plnění na vstupu, jejichž výměřovací základ patří mezi poizovací nebo výrobní náklady, za účelem přesnějšího určení odpotitelné daně zaplacené na vstupu, nejprve přiřazena k plněním podle druhu užívání budovy (podléhajícím dani nebo osvobozeným od daně), a pouze ty částky daně zaplacené na vstupu, které nebyly předmětem takového přiřazení, rozděleny podle klíčového založeného na ploše nebo na obratu?

b) Platí zásady stanovené Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) a odpoví na předcházející otázku také pro částky daně z plnění na vstupu směřujících k užívání, údržbě nebo provozu budovy ke smíšenému využití?

2. Musí být článek 20 [šesté směrnice] vykládán v tom smyslu, že v tomto ustanovení upravená oprava převodního odpotu se uplatní i v situaci, kdy osoba povinná k dani rozdělila daň zaplacenou na vstupu z výstavby budovy ke smíšenému využití podle metody založené na obratu stanovené v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice a dovolené vnitrostátním právem a členský stát dodatečně v průběhu opravného období stanoví přednostně jiný klíčové rozdělení?

3. V případě kladné odpovědi na předcházející otázku: Brání zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání použití čláku 20 [šesté směrnice], pokud členský stát pro případy výše popsaného druhu ani výslovně nestanoví opravu daně zaplacené na vstupu, ani přechodnou úpravu, a pokud rozdělení daně zaplacené na vstupu, které osoba povinná k dani uskutečnila podle metody založené na obratu, bylo Bundesfinanzhof [(Spolkový finanční soud)] obecně uznáno jako přiměřené?

30. Písemná vyjádření k výše uvedeným otázkám předložily německá vláda a vláda

Spojeného království a Evropská komise. Tito účastníci řízení byli rovněž vyslechnuti na jednání konaném dne 9. července 2015.

IV – Analýza

A – Úvodní vyjádření

31. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je upřesnění přesnosti rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), co se týče metod výpočtu odpočitatelné DPH, a to zprv v souvislosti s náklady na výstavbu budovy určené k tzv. „smíšenému využití“, čímž se rozumí takové využití, které zahrnuje jak plnění základající nárok na odpočet (například komerční pronájmy některých částí budovy), tak i plnění, jež tento nárok nezakládají (například pronájmy obytných prostor) [první otázka písm. a)], a zadruhé v souvislosti s náklady na užívání a provoz této budovy [první otázka písm. b)]. Tato otázka se v podstatě týká čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.

32. Prostřednictvím druhé a třetí otázky, které by podle mého názoru měly být přezkoumány společně, se předkládající soud táže, jakým způsobem čl. 20 odst. 2 šesté směrnice a zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání omezují právo členského státu požadovat, aby poté, co došlo ke změně právních předpisů týkajících se metod výpočtu odpočitatelné DPH, provedla osoba povinná k dani opravu odpočtu DPH, jež byly provedeny již před vstupem této změny v platnost.

33. Přestože se výše uvedené otázky soustředí zejména na daňové zacházení týkající se budovy ke smíšenému využití, která je dotčena ve věci v původním řízení, je třeba poukázat na to, že z odvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce i z vyjádření účastníků řízení vyplývá, že v projednávané věci vyvstaly také pochybnosti, zda je takový vnitrostátní předpis, jakým je čl. 15 odst. 4 třetí veta zákona o dani z obratu, který je v platnosti od 1. ledna 2004, služitelný jednak s čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, jednak se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání.

34. Tyto pochybnosti se až na několik drobných rozdílů shodují s pochybnostmi, jež vyvstaly v rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), v níž byl předkládajícím soudem rovněž Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud), a to za stejných podmínek. Zmíněná věc, která se konkrétně týkala metod výpočtu odpočitatelné DPH týkající se nákladů na výstavbu budovy ke smíšenému využití, vycházela rovněž ze změny právních předpisů provedené prostřednictvím čl. 15 odst. 4 třetí vety zákona o dani z obratu, která se týkala metody výpočtu odpočitatelné DPH použitelné na veškeré zboží a služby ke smíšenému využití, která odsunula do „jednoznačně vedlejší pozice“ (4) klíčové rozdělení založené na obratu, přestože, jak upřesním níže, podle ustanovení a cíle šesté směrnice musí být tomuto klíči v zásadě dáována přednost.

35. V rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 17 a 18) Soudní dvůr rozhodl, že „[u]možnit členskému státu přijetí takových právních předpisů, jako jsou právní předpisy popsané předkládajícím soudem, které by se obecně odchylovaly od pravidel stanovených v čl. 17 odst. 5 prvním a druhém pododstavci a v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, by tedy bylo v rozporu s touto směrnicí“, a dále upřesnil, že „[t]ento výklad je ostatně v souladu s úelem čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice, jehož ustanovení jsou použitelná na konkrétně dané případy (...)“.

36. Německá vláda a zjevně ani Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) však z tohoto konstatování nevyvodily žádné závěry, jež by se týkaly konkrétní okolnosti, že německý zákonodárce přijal čl. 15 odst. 4 třetí vetu zákona o dani z obratu, jehož použití je znovu dotčeno i ve věci v původním řízení.

37. Jak ještě vysvětlím níže, znamená to tedy, že s ohledem na konstatování, jež Soudní dvůr uvedl v bodech 17 až 19 rozsudku BLC Baumann (C-511/10, EU:C:2012:689), Spolková republika Německo porušila relevantní ustanovení šesté směrnice, což musí vést k tomu, že čl. 15 odst. 4 této směrnice zákona o dani z obrátu nemůže být uplatněn vůči jednotlivcům. Vzhledem k tomuto závěru se tedy odpovídá na jednotlivé otázky položené předkládajícím soudem stávající z velké části zbytečně, a proto se jimi budu níže zabývat pouze podpora.

B – K výkladu čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice a k nepoužitelnosti čl. 15 odst. 4 této směrnice zákona o dani z obrátu

38. Daň z přidané hodnoty, u níž nese daňovou zátěž v plném rozsahu konečný spotřebitel, je typická svou neutralitou ve všech stádiích výroby a uvádění na trh. Až ke konečnému spotřebiteli odvádí osoby povinné k dani, které jsou vinné v procesu výroby a distribuce, částky DPH, které fakturovaly svým zákazníkům (DPH vybíraná na výstupu), daňovým orgánům, poté, co odečetly částky DPH, které odvedly svým dodavatelům (DPH odpočitatelná na vstupu).

39. Článek 17 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že jakmile osoba povinná k dani získá zboží a služby pro účely plnění zdanitelných na výstupu, je oprávněna odpočíst DPH, která byla na pořízení tohoto zboží či těchto služeb uvalena. Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že nárok na odpočet, který se uplatňuje bezprostředně pro všechny DPH, které zatěžují zdanitelná plnění uskutečňovaná na vstupu, je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen(5).

40. Obtíže mohou nicméně vzniknout v případě zboží či služeb určených ke „smíšenému“ využití, tedy pokud osoba povinná k dani používá zboží nebo služby, které poříдила v rámci své hospodářské činnosti, částečně pro účely svých zdanitelných plnění a částečně pro jiné účely.

41. Jak jsem již měl příležitost vysvětlit, šestá směrnice obsahuje dvě kategorie ustanovení týkajících se smíšeného využití(6).

42. V projednávané věci je však dotčena pouze jedna z těchto kategorií. Do této kategorie spadá čl. 17 odst. 5 šesté směrnice(7).

43. Režim zavedený tímto ustanovením se týká DPH zaplacené na vstupu, kterou jsou zatíženy náklady vztahující se výlučně k hospodářským plněním na výstupu, z nichž některá zakládají nárok na odpočet a jiná nikoli, neboť jsou od daně osvobozena(8). Takováto situace nastala i ve věci v původním řízení, a sice v souvislosti s náklady na plnění spočívající v pronájmu budovy, která je užívána k obchodním účelům (zdanitelná plnění) i k účelům bydlení (osvobozená plnění).

44. V takovém případě je v souladu s čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvně uvedených zdanitelných plnění(9).

45. Nárok na odpočet daně se podle čl. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice vypočte podle podílu stanoveného v souladu s článkem 19 téže směrnice(10), tj. podle klíče rozdělení založeného na obrátu.

46. Jak ovšem vysvětlil Soudní dvůr, čl. 17 odst. 5 této směrnice, který obsahuje výraz „nicméně“, povoluje výjimku z pravidla uvedeného v prvním a druhém pododstavci tohoto článku(11).

47. Zmíněný článek totiž umožňuje členským státům, aby si zvolily některou z dalších metod určení nároku na odpočet, které jsou vyjmenovány v této pododstavci tohoto článku, z nichž by

m?la b?t zm?n?na p?edevším mo?nost „oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpo?et dan? bu? pro veškeré zboží a služby, nebo pro n?kterou ?ást“ [?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec písm. c)], p?i?emž mezi tyto metody pat?í podle Soudního dvora i klí? rozd?lení zalo?ený na ploše ?ástí budovy ur?ených ke smíšenému využití(12).

48. ?lánek 17 odst. 5 t?etí pododstavec šesté sm?rnice je tedy t?eba považovat za odchylku od prvního a druhého pododstavce uvedeného ?lánku(13).

49. ?lenské státy musí p?i výkonu pravomocí, které jim sv?uje toto ustanovení, respektovat užitečný ú?inek ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté sm?rnice, jako? i ú?el a strukturu této sm?rnice a zásady, na kterých je zalo?en spole?ný systém DPH, zejména zásady da?ové neutrality a proporcionality(14).

50. Znamená to tedy, že pravomoc ?lenských stát? zvolit si jinou metodu výpo?tu odpo?itatelné DPH, než je metoda zalo?ená na obratu, je ur?itým zp?sobem omezena.

51. Jak lze vyvodit zejména z rozsudk? BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) a Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), výkon tohoto oprávn?ní, je? je ?lenským stát?m poskytnuto, je z?ejm? podmín?n spln?ním dvou kumulativních podmínek.

52. Zaprvé, pokud se ?lenský stát rozhodne pro n?kterou z alternativních metod výpo?tu, je? existují vedle metody zalo?ené na obratu, musí tak u?init „pro ur?ité pln?ní“(15) nebo alespo? pro „konkrétn? dané p?ípady“(16), p?ípadn? aby zohlednil „zvláštní charakteristiky, které jsou vlastní n?kterým ?innostem“(17). Jinými slovy, v každém p?ípad? platí, že alternativní metoda výpo?tu nesmí b?t povýšena na obecnou odchylku z metody zalo?ené na obratu(18).

53. Zadruhé zvolená alternativní metoda musí zaru?it „p?esn?jší“(19) ur?ení rozsahu nároku na odpo?et DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití klí?e rozd?lení zalo?eného na obratu(20).

54. Z úvah Soudního dvora obsa?ených v rozsudku BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) vyplývá, že smyslem t?chto dvou podmínek je z?ejm? konkretizovat dodržení ú?elu, cíl? a zásad šesté sm?rnice; umož?ují toti? zaru?it, že bude dodržena zásada neutrality a v od?vodn?ných p?ípadech bude dosa?eno v?tší p?esnosti p?i vypo?tení rozsahu nároku na odpo?et, ani? p?itom bude zkreslena základní struktura režimu pro výpo?et odpo?itatelné DPH, v ní? je v zásad? up?ednost?ován klí? rozd?lení zalo?ený na obratu(21).

55. Domnívám se tedy, že ?lenský stát je oprávn?n si zvolit jinou metodu pro vypo?tení rozsahu nároku na odpo?et zboží ?i služeb ur?ených ke smíšenému využití, než je metoda zalo?ená na obratu, která je stanovena v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci písm. c) šesté sm?rnice, avšak pouze za p?edpokladu, že budou dodrženy výše uvedené podmínky.

56. P?estože se p?edkládající soud zabývá první z výše uvedených podmínek pon?kud hloub?ji, nepodal Soudnímu dvoru žádnou otázku, která by se p?ímo týkala toho, jaké d?sledky mají b?t vyvozeny z okolnosti, že Spolková republika N?mecko tuto podmínku nedodržela, i když tento záv?r jasn? vyplývá z bod? 17 až 19 rozsudku BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689).

57. Konkrétně si předkládající soud pouze z hlediska výpočtu nároku na odpověť ve vztahu k nákladům na údržbu a provoz budovy ke smíšenému využití klade otázku, zda za předpokladu, že lze použít jinou metodu výpočtu odpovídatelné DPH, než je klíčové rozdělení založený na obratu, vztahujícím se k uvedeným nákladům, jak je tomu v případě metody použitelné na náklady na výstavbu této budovy, která byla dotčena ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), splňuje takovéto rozšíření podmínku, podle níž se musí týkat „určitých plnění“.

58. Je sice pravda, že v souvislosti s touto otázkou položenou Soudnímu dvoru upozorňuje předkládající soud na příliš obecnou povahu čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu, avšak jeho dotazy se v tomto smyslu omezují výlučně na dodržení zásady právní jistoty, vzhledem k tomu, že toto ustanovení obsahuje pravidlo, které implicitně a se zpětnou účinností ukládá osobám povinným k dani, aby provedly opravu vodního odpověť DPH.

59. Naproti tomu předkládající soud nepožaduje žádné vysvětlení týkající se okolnosti, že Spolková republika Německo i po vydání rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) zachovala nadále beze změny ustanovení čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu, a zjevně podpůrnou úlohu, která má podle tohoto ustanovení náležet klíčovému rozdělení založenému na obratu.

60. Jinými slovy, jeví se, že předkládající soud si nedal rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) do souvislosti s obecným zněním čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu, „jako kdyby“ Soudní dvůr povolil německému zákonodárci, aby upřednostnil jinou metodu výpočtu než klíčové rozdělení založený na obratu, pokud splní jen jedinou podmínku, a sice tu, že použitelná alternativní metoda výpočtu musí být přesnější.

61. Je pravda, že některé části rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) nejsou zcela jednoznačné.

62. Z hlediska, jímž se v tomto stadiu zabýváme, je třeba uvést, že zatímco výrok tohoto rozsudku uvádí, že členské státy mohou pro určité plnění, jako je výstavba budovy ke smíšenému využití, upřednostnit namísto klíového rozdělení, jenž je založen na obratu, jiný klíčové rozdělení, „a to pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí přesnější určení [...] odpovídatelného podílu“, bod 19 téhož rozsudku dodává, že toto oprávnění platí pouze „při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH“.

63. Ve světle bodů 16 až 18 tohoto rozsudku se tedy jeví, že výše uvedené upřednostnění znamená, že musí být dodržena základní struktura režimu pro výpočet odpovídatelné DPH, v níž je ve všech případech smíšeného využití v zásadě upřednostňován klíčové rozdělení založený na obratu nebo v každém případě vyloučena i taková podpůrná úloha tohoto klíového, která přesto vyplývá z čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu.

64. Pokud se, tak jak to činí německý zákonodárci, považuje kritérium založené na obratu za „poslední podpůrnou možnost“ (22), která se uplatní, pouze není-li možné provést přiznání dotčeného zboží a dotčených služeb použitých pro smíšená plnění podle jiných metod, znamená to, že bylo porušeno obecné pravidlo stanovené v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice, jakož i „cíl šesté směrnice, uvedený v jejím dvanáctém bodě odvodnění, podle kterého by výše odpověť daně měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“ (23).

65. Článek 17 odst. 5 této pododstavec písm. c) šesté směrnice totiž stanoví, že členské státy mohou „povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpověť daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich částí“.

66. Nemá-li být čl. 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice zbaven veškerého užitečného účinku, výše uvedené oprávnění nesmí být vykládáno v tom smyslu, že odpot DPH musí být proveden na základě skutečného použití veškerého zboží a služeb určených ke smíšenému využití. Jak v podstatě uvedla vláda Spojeného království ve svém písemném vyjádření, čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice má totiž umožnit pouze to, aby mohla být metoda založená na skutečném použití uplatněna buď v souvislosti s celým rozsahem určitého zboží či služby, nebo pouze v souvislosti s jejich částí podle toho, jakým konkrétním způsobem byly využity v rámci plnění na výstupu.

67. Oprávnění, které přiznává čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice, tedy podle mého názoru předpokládá, že se členské státy musí předem jasně a přesně rozhodnout pro určitá plnění. Článek 15 odst. 4 třetí veta zákona o dani z obratu se však použije bez rozdílu na veškeré zboží či služby určené ke smíšenému využití, přičemž obecně a bez dalších upřesnění stanoví, že klíčové rozdělení založené na obratu „je přípustný] pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské přiznání“, což, jak správně uvedla Komise, je v rozporu se šestou směrnicí.

68. Německá vláda má za to, že počinaje vydáním rozsudku ze dne 7. května 2014 podává Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) takový výklad čl. 15 odst. 4 třetí vety zákona o dani z obratu, který je v souladu se šestou směrnicí, v tom smyslu, že klíčové rozdělení založené na obratu je přípustný pouze tehdy, když nelze použít jiné, přesnější hospodářské přiznání.

69. Takovýto konformní výklad samozřejmě zužuje okruh možných metod přiznání pouze na ty, které zaručí přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu.

70. Úelem zmíněného výkladu je nicméně splnit druhou podmínku vyplývající z rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Na druhou stranu ovšem nemůže zmírnit podpůrnou úlohu, která podle čl. 15 odst. 4 třetí vety zákona o dani z obratu náleží klíči rozdělení založenému na obratu. Tato podpůrná úloha je nadále v rozporu s první podmínkou týkající se přednosti zmíněného klíče rozdělení, kterou lze vyvodit z výše uvedeného rozsudku, pro případ, že si členský stát nezvolil na základě čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice jinou přesně vymezenou metodu odpotu.

71. Podle mého mínění je jen stěží možné, aby bylo prostědnictvím konformního výkladu dosaženo souladu mezi čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice a čl. 15 odst. 4 třetí vety zákona o dani z obratu, což musí nicméně ověřit předkládající soud(24), a tudíž je v cí zmíněného soudu, aby zajistil plný účinek prvního z výše uvedených ustanovení tak, že z vlastního podnětu upustí od použití druhého z nich(25).

72. Z výše uvedeného vyplývá, že až do okamžiku, kdy vnitrostátní zákonodárce zcela jednoznačně upřesní, na jaké druhy zboží a služeb určených ke smíšenému využití se použije metoda založená na skutečném použití, a za předpokladu, že tato metoda zaručí přesnější výsledek, je nutné zabezpečit, aby se v Německém daňovým orgánem bylo možné dovolávat klíče rozdělení založeného na obratu, který použil navrhovatel v původním řízení na základě jasných a bezpodmínečných ustanovení čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice.

73. Jinými slovy, mám za to, že vzhledem k neslučitelnosti čl. 15 odst. 4 třetí vety zákona o dani z obrátu s šestou směrnicí je třeba mít za to, že Spolková republika Německo nevykonala žádnou oprávnění, jež jí připisává čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice, což znamená, že je v tomto členském státě použitelný výlučný klíč rozdělení založený na obrátu.

74. Za těchto okolností jsou tedy irelevantní otázky, jimiž se předkládající soud táže na použití jiné metody pro výpočet rozsahu nároku na odpočet, než je klíč rozdělení založený na obrátu, nebo tento klíč musí být použit ve všech případech smíšeného využití bez ohledu na to, jaké náklady byly vynaloženy na vstup. Kromě toho je zjevné, že vstup čl. 15 odst. 4 třetí vety zákona o dani z obrátu v platnost nemůže být důvodem k opravě DPH zaplacené na vstupu, nebo toto ustanovení nemůže být v této věci navrhovateli v povodním řízení uplatněno.

75. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr prohlásil, že čl. 17 odst. 5 první pododstavec a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát systematicky a bez rozlišení upřednostnil pro veškeré zboží a služby určené ke smíšenému využití namísto klíče rozdělení založeného na obrátu, který má být podle výše uvedených ustanovení použit přednostně, jakékoli jiné metody pro výpočet rozsahu nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Dokud nebudou jasné určena plnění, na něž se použije alternativní metoda či metody výpočtu, s tím, že tyto metody musí navíc zaručit přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obrátu, nemůže dotčený členský stát uložit osobám povinným k dani povinnost tyto alternativní metody používat.

76. Pro případ, že Soudní dvůr nebude souhlasit s výše uvedenou analýzou ani s odpovědí, kterou jsem právě navrhl, přezkoumám podpora všechny tři předložené otázky položené předkládajícím soudem.

C – Podpora, k první předložené otázce

77. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být DPH, která byla zaplacená na vstupu v souvislosti s budovou ke smíšenému využití, přiznána nejprve ke zdanitelným a osvobozeným plněním týkajícím se užívání budovy, v kterémžto případě pouze ta část DPH, která se týká nepřiznaných plnění (zejména společných prostor budovy), musí být rozdělena podle obecného klíče rozdělení (založeného na ploše nebo na obrátu), nebo zda se tento klíč rozdělení (založený na ploše nebo na obrátu) naopak použije na všechna plnění, která na danou budovu připadají.

78. Tuto otázku předkládající soud dále rozdělil podle toho, zda náklady vynaložené na vstup představují náklady na pořízení a výstavbu budovy ke smíšenému využití [které byly dotčeny již ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)], nebo náklady na provoz této budovy [které nebyly předmětem otázky, kterou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) v poslední jmenované věci položil].

79. Jak vysvětluje předkládající soud, toto rozlišení podle povahy nákladů vynaložených na vstup pramení nejspíše ze zprávy, jakým německé daňové orgány a soudy vykládají bod 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Podle tohoto výkladu nelze náklady na pořízení či výstavbu budovy ke smíšenému využití rozdělit podle plochy této budovy, nýbrž výlučně podle poměru mezi částmi budovy užívanými pro účely zdanitelných plnění a částmi budovy užívanými pro účely plnění osvobozených od daně, zatímco v případě nákladů na provoz budovy mají plnění, z nichž tyto náklady vyplývají, zpravidla užší souvislost s plochami budovy než s obratem, který je na těchto plochách uskutečňován.

80. Povod této otázky tkví zejména v další nepřesnosti nebo přinejmenším stylistické

třžkopádnosti projevující se v odvodní rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Zatímco se v bodech 24 a 26 a ve výroku tohoto rozsudku v podstatě uvádí, že metoda, kterou si řecký stát na základě čl. 17 odst. 5 tohoto pododstavce šesté směrnice zvolí pro výpočet rozsahu nároku na odpočet, musí zaručit „nejpěšnější“ určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu, bod 23 téhož rozsudku uvádí, že výpočet tohoto podílu musí být „co možná nejpečšnější“.

82. Přestože znění žádosti o předběžnou otázku není v tomto smyslu příliš jasné, z analýzy poskytnuté předsádkajícím soudem zřejmě vyplývá, že první z navrhovaných možností, tj. použití klíče rozdělení vycházejícího z čl. 17 odst. 5 prvního pí tohoto pododstavce šesté směrnice pouze na ty části budovy, které jsou skutečně předmětem smíšeného využití, může zajistit ještě pečšnější výsledek, než jaký vyplývá z výpočtu založeného na použití tohoto klíče na celou dotčenou budovu.

83. Je tedy třeba zjistit, zda je nutné, aby řecký stát při výkonu oprávnění, jež mu přiznává čl. 17 odst. 5 tohoto pododstavce šesté směrnice, zvolil takovou metodu výpočtu, která je co možná nejpečšnější, nebo zda postačí, když zvolená metoda zaručí pečšnější určení rozsahu nároku na odpočet, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu(26).

84. K analýze, kterou poskytl předsádkající soud, bych rád uvedl tři poznámky.

85. Zaprvé mám za to, že rozlišení provedené předsádkajícím soudem, jež vychází z výkladu rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), nelze vztáhnout na podmínky dané čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, které se na rozdíl od situace, která vedla k vydání výše uvedeného rozsudku, týkají výlučně plnění, jež osoby povinné k dani uskutečují k profesním účelům.

86. Jak totiž správně zdraznila vláda Spojeného království v písemném vyjádření, rozsudek Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) se týkal otázky, zda měla osoba, která prodala budovu užívanou souasně k obchodním i k soukromým účelům, podat přiznání k DPH i za část budovy užívanou k soukromým účelům. Poté, co Soudní dvůr připomněl, že osoba, která uskutečňuje plnění jako soukromá osoba, nejedná jako osoba povinná k DPH, v bodě 21 výše uvedeného rozsudku prohlásil, že „poměr mezi částí určenou k profesním činnostem a částí sloužící k soukromému využití musí osoba povinná k dani určit na základě poměru mezi profesním a soukromým využitím během roku, kdy došlo k pořízení, a nikoliv na základě zempisného rozdělení“, tj. jinými slovy nikoliv na základě využití jednotlivých ploch budovy.

87. Jak vyplývá z odkazu na bod 50 stanoviska generálního advokáta F. G. Jacobse předneseného v téže věci (C-291/92, EU:C:1995:99), který je uveden v bodě 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), a jak dokládají příklady, na něž tento generální advokát upozornil, výše uvedené posouzení by mohlo být zřejmě ospravedlněno snahou zamezit riziku dvojího zdanění, k němuž by mohlo dojít v případě „přiznání k soukromým účelům [vycházejícího z] neměnného plošného uspořádání daného majetku“, které by neumožňovalo, aby dotčená osoba využila opravný mechanismus stanovený v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice, pokud by byl způsob využití daných prostor později změněn.

88. Ve věci Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 54) Soudní dvůr ostatně vyloučil možnost určit poměr podle ploch budovy, která je uvedena v bodě 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), s odvodněním, že situace, která nastala ve výše uvedené věci, se týkala jednotlivých částí a ploch budovy, „jež měly být užívány k profesním účelům“, tj. pro účely plnění, jež ve všech případech podléhají DPH a je u nich stále možné provést opravu.

89. Přestože předsádkající soud tvrdí opak, bod 21 rozsudku Armbrecht (C-291/92,

EU:C:1995:304) v žádném případě nebrání tomu, aby členský stát povolil či požadoval, aby byl v takové situaci, jaká nastala v projednávané věci, odpovídatelný podíl DPH zaplacené na vstupu vypočten podle využití jednotlivých ploch budovy.

90. Co se zadruhé týče dvojznačného znění bodu 23 rozsudku BLC BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), k jeho vyjasnění zcela postačí výklad výroku tohoto rozsudku a dalších shodných bodů obsažených v jeho odvodnění. Vyplyvá z nich totiž jediný závěr, a sice ten, že metoda, kterou si na základě možnosti uvedené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice zvolí členský stát pro určení plnění, aby vypočetl odpovídatelný podíl DPH, nemusí zaručit co možná nejprávní výsledek, ale musí zaručit právní výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu.

91. V rámci prostoru pro uvážení, který členským státům náleží v okamžiku, kdy se rozhodují mezi jednotlivými metodami výpočtu, jež jsou stanoveny v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, nelze požadovat, aby si zvolily metodu, která jim zaručí co možná nejprávní výsledek, za předpokladu, že zvolená metoda zajistí dodržení zásady neutrality a členský stát se domnívá, že tato metoda bude výhodnější ve smyslu administrativního zjednodušení.

92. Vzhledem k tomu, že klíč rozdělení založený na obratu, který si zvolil normotvůrce Evropské unie, již vychází z určitých zjednodušení, jejichž cílem je zajistit spravedlivý a právní výpočet konečné odpovídatelné částky(27), nelze klást členským státům, které uplatňují oprávnění zvolit si jiný klíč nebo jinou metodu, povinnost určit metodu, která zaručí co možná nejprávní výsledek, jinak by bylo zmíněné oprávnění zbaveno užitečného účinku, což platí tím spíše, uvědomíme-li si nepřeberné množství různých možností, jimž musí vnitrostátní daňové orgány v tomto ohledu čelit.

93. Jak tvrdí Komise spolu s vládou Spojeného království, znamená to, že členský stát se může zcela volně rozhodnout pro použití klíče rozdělení založeného na způsobu využití (pro zdanitelná plnění či plnění osvobozená od daně) všech částí budovy určené ke smíšenému využití, nebo případně přizadit náklady vynaložené na vstupu ke konkrétním částem budovy, s tím, že klíč rozdělení použije pouze na ty části budovy, jež nemohou být přizázeny.

94. Domnívám se tedy, že je namístě zamítnout tvrzení německé vlády, která se domnívá, že právní přizázení nákladů ke konkrétním částem budovy (ke smíšenému využití) nepředstavuje další „klíč rozdělení“ stanovený v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice v té podobě, v jaké jej vykládá rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), a je v takovémto případě použitelný výlučně čl. 17 odst. 2 šesté směrnice a odstavec 5 zmíněného článku je relevantní pouze pro náklady, které nelze přizadit k žádným konkrétním částem budovy, například náklady vynaložené na údržbu společných prostor.

95. Mohu připustit, že právním přizázením nelze, na rozdíl od metod založených na poměru rozdělení, vyjádřit procentní podíl týkající se způsobu využívání. Je však třeba připomenout, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice přiznává členským státům možnost povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpot daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich částí. Bez ohledu na tvrzení německé vlády je tedy třeba mít za to, že možnost právního přizázení souvisejících nákladů ke konkrétním částem budovy určené ke smíšenému využití spadá do rámce výkonu oprávnění, které je stanoveno v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice.

96. Třetí a poslední z mých poznámek se týká rozsahu pojmu „určení plnění“ ve smyslu rozsudku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. V bodech 19 a 26 tohoto rozsudku, jakož i v jeho výroku Soudní dvůr rozhodl, že takovýto

pln?ním je „výstavba budovy ke smíšenému využití“. Jak tvrdí zejména Komise, neznamená to však, že oprávn?ní, jež ?lenským stát?m p?iznává ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec šesté sm?rnice, se nevztahuje na užívání, údržbu a provoz této budovy. Z ?lánku 17 odst. 5 šesté sm?rnice ani z judikatury Soudního dvora nevyplyvá, že by m?lo být rozlišováno mezi náklady na po?ízení budovy ke smíšenému využití a náklady na využití ?i provoz této budovy.

98. Není mi jasné ani to, pro? by m?lo být zakázáno, aby ?lenský stát, který se již rozhodl, že pro odpo?et DPH zaplacené z náklad? na výstavbu a po?ízení budovy ke smíšenému využití použije namísto klí?e rozd?lení založeného na obratu n?kterou z alternativních metod, použil tutéž metodu i na výpo?et odpo?itatelné DPH vztahující se k náklad?m na využití ?i na provoz této budovy.

99. Zásadní podmínkou je podle mého mín?ní to, aby p?i dodržení zásad, na kterých je založen spole?ný systém DPH zavedený šestou sm?rnicí, zaru?ila zvolená metoda p?esn?jší výsledek výpo?tu rozsahu nároku na odpo?et, než k jakému lze dosp?t p?i použití klí?e rozd?lení založeného na obratu.

100. Pokud se tedy ?lenský stát domnívá, že tak tomu zpravidla bývá v p?ípád? pln?ní spo?ívajících v užívání, údržb? ?i provozu budovy ke smíšenému využití, nap?íklad proto, že náklady na tato pln?ní souvisí spíše s plochou budovy než s obratem vyplývajícím z jednotlivých ?ástí budovy, pak podle mého názoru nic nebrání tomu, aby tento ?lenský stát uplatnil na tento druh pln?ní oprávn?ní, jež mu p?iznává ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec šesté sm?rnice.

101. Pod podmínkou, že ?lenský stát dodrží zásady, na kterých je založen spole?ný systém DPH, náleží tedy p?edkládajícímu soudu, aby ov??il, zda metoda výpo?tu založená na ploše zaru?í, p?i výpo?tu odpo?itatelné DPH vztahující se k náklad?m na užívání, údržbu ?i provoz budovy ke smíšenému využití, p?esn?jší výsledek, než k jakému lze dosp?t p?i použití klí?e rozd?lení založeného na obratu.

D – Podp?rn?, ke druhé a t?etí p?edb?žné otázce

102. Podstatou druhé p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda je ?lenský stát oprávn?n požadovat, aby osoba povinná k dani provedla na základ? ?lánku 20 šesté sm?rnice opravu p?vodního odpo?tu DPH v p?ípád?, že tento ?lenský stát v daném opravném období up?ednost?uje, aby byl v souvislosti s výstavbou budovy ke smíšenému využití použit namísto klí?e rozd?lení (podle obratu) použitelného v okamžiku, kdy byl proveden p?vodní odpo?et, klí? rozd?lení DPH zaplacené na vstupu.

103. Z od?vodn?ní žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyplývá, že pochybnosti p?edkládajícího soudu vyvstaly v situaci, v níž se p?vodní odpo?et provedený navrhovatelem v p?vodním ?ízení týkal celkem p?ti let (1999–2003) p?edcházejících okamžiku, kdy vstoupil v platnost ?l. 15 odst. 4 t?etí v?ta zákona o dani z obratu (1. ledna 2004), a v níž se pom?r mezi zdanitelným a osvobozeným použitím budovy nijak nezm?nil, a to ani p?ed okamžikem, kdy zmín?né ustanovení vstoupilo v platnost, ani po n?m.

104. Pro p?ípad, že bude odpov?? na druhou otázku kladná, se p?edkládající soud prost?ednictvím své t?etí otázky táže, zda tomu, aby byla provedena výše uvedená oprava, brání nicmén? zásady právní jistoty a ochrany legitimního o?ekávání, vzhledem k tomu, že takováto oprava není ve vnitrostátních právních p?edpisech výslovn? upravena a nebylo pro ni zavedeno žádné p?echodné období.

105. Nezávisle na otázce zp?tné ú?innosti této opravy mají n?mecká vláda a vláda Spojeného království za to, že ?lenský stát je oprávn?n uložit provedení opravy v d?sledku zm?ny právních

předpis týkající se metod výpočtu rozsahu nároku na odpot DPH zaplacené na vstupu. Komise se vyjadřuje v opačném smyslu pod podmínkou, že osoba povinná k dani nezískala žádnou neoprávněnou výhodu a je zachována neutralita DPH.

106. Přestože se nárok na odpot daní uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečňováno na vstupu, a přestože tento nárok nemůže být v zásadě omezen(28), šestá směrnice zavádí rovněž pravidla pro opravu povodního odpotu DPH, která jsou také nedílnou součástí úpravy odpotu DPH, která je obsažena v této směrnici(29).

107. Článek 20 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že povodní odpot se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména je-li odpot daní vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok, nebo jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpotu.

108. Článek 20 odst. 2 téže směrnice stanoví, že 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 daní uvalené na zboží. *Oprava se provádí na základě změny poměru mezi nárokem na odpot daní v následujících letech a nárokem na odpot daní za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.*

109. Výše uvedené ustanovení opravuje členské státy k tomu, aby u nemovitého majetku, který byl pořízen jako investiční majetek, prodloužily opravné období až na 20 let(30).

110. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pravidla stanovená šestou směrnicí ve vztěch oprav odpotu směrují ke zvýšení přesnosti odpotu způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby operace uskutečněné v dřívější fázi dále poskytovaly nárok na odpot pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Prostřednictvím uvedených pravidel má tato směrnice za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpot DPH na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění na výstupu(31).

111. Konkrétně v souvislosti s investičním majetkem, který je často používán v období více let, v jejichž průběhu se jeho použití může měnit, Soudní dvůr rovněž rozhodl, že opravné období pro odpoty umožňuje zabránit nepřesnostem při výpočtu odpotu daní nebo neodvodněným zvýhodněním nebo znevýhodněním osoby povinné k dani, zejména pokud změny skutečností povodně vzatých v úvahu pro stanovení výše odpotu daní nastaly po podání daňového přiznání(32).

112. Jak je uvedeno v čl. 20 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, povodní odpot se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok, nebo podle odstavce 2 tohoto článku, který se použije na investiční majetek, na základě změny poměru mezi nárokem na odpot daní v následujících letech a nárokem na odpot daní za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

113. Zejména s ohledem na čl. 20 odst. 2 šesté směrnice Soudní dvůr v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 53) připustil, že oprava povodního odpotu DPH může být následkem změny právních předpisů týkajících se nároku na odpot, k níž došlo souasně se změnou týkající se práva rozhodnout se pro zdanění plnění uskutečněného na výstupu, které bývá v zásadě od daní osvobozeno.

114. Komise ve svém vyjádření v podstatě tvrdí, že takovouto opravu lze nicméně připustit pouze v situaci, kdy se daná změna týká zdanitelnosti dotyčného plnění, tj. v situaci, kdy se vztahuje k samotné existenci nároku na odpočet. Jednalo by se tedy pouze o případy, v nichž by hrozilo, že by osoba povinná k dani mohla být neoprávněně zvýhodněna nebo znevýhodněna.

115. Zdá se nicméně, že takovýto postoj, který upřednostňuje pouze jeden z cílů opravy odpočtu, nebere v potaz úvahy Soudního dvora, podle nichž opravy odpočtu směřují ke zvýšení přesnosti odpočtu a umožňují zabránit nepřesnostem při výpočtu odpočtu daně.

116. Je zjevné, že k opravě odpočtu musí dojít v případě, že členský stát provede změnu týkající se zdanitelnosti určitého plnění na výstupu či jeho osvobození od daně, za předpokladu, že budou dodržena ustanovení šesté směrnice. O závaznosti provedení takovéto opravy není žádných pochyb(33).

117. Článek 20 šesté směrnice nebrání nicméně tomu, aby členský stát požadoval provedení takovéto opravy i v případě, že se tento členský stát rozhodl změnit způsob, jakým je pořítan rozsah nároku na odpočet, přičemž si v souladu s čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem šesté směrnice a se zásadami, na kterých je založen společný systém DPH, zvolil metodu, která zaručí přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení založeného na obratu.

118. V takovémto případě totiž oprava zvyšuje přesnost odpočtu, které mají být provedeny během let, v nichž dochází k odpisům nákladů na nabytí nemovitého majetku(34).

119. A ostatně, jak uvádí i vláda Spojeného království, pokud by bylo osobám povinným k dani umožněno, v souladu s tvrzením Komise, aby v souvislosti s nemovitým majetkem během celého opravného období nadále používaly klíč rozdělení založený na obratu, přestože členský stát přijal změnu právních předpisů, v níž upřednostnil použití jiné metody výpočtu, vedoucí k přesnějšímu výsledku, docházelo by ke zvýhodňování osob povinných k dani, které nabyly nemovitý majetek dříve, než tato změna právních předpisů vstoupila v platnost. V takovémto případě by totiž bylo umožněno, aby byla pro celé opravné období (trvající 5 až 20 let podle rozhodnutí členských států) roční oprava i navzdory této změně právních předpisů stále poříтана metodou vedoucí k méně přesnému výsledku, která byla dříve používána pro plnění spočívající v nabytí či zajištění tohoto druhu majetku.

120. Mám tedy za to, že článek 20 šesté směrnice nebrání tomu, aby členský stát požadoval, aby osoba povinná k dani provedla opravu původního odpočtu DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s náklady na výstavbu budovy ke smíšenému využití v případě, že tento členský stát v tomto opravném období legislativní cestou upřednostňuje, aby byl použit klíč rozdělení, který zaručuje přesnější výsledek odpočitatelné DPH, než k jakému lze dospět při použití klíče rozdělení použitelného v okamžiku, kdy byl proveden původní odpočet.

121. členské státy musí nicméně při výkonu takovéto pravomoci, která jim byla svěřena šestou směrnicí, dodržovat zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání osob povinných k dani, které jsou součástí unijního právního řádu(35).

122. První jmenovaná zásada vyžaduje zaprvé, aby právní pravidla byla jasná a přesná, a zadruhé, aby jejich použití bylo pro právní subjekty předvídatelné(36).

123. Zásada právní jistoty se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá(37).

124. Soudní dvůr již ostatně rozhodl v tom smyslu, že zásada právní jistoty brání tomu, aby byl počátek časové působnosti aktu unijního práva stanoven na den předcházející jeho vyhlášení, s výhradou výjimečných případů odvodných cílem obecného zájmu(38).

125. V projednávané věci poukazuje předkládající soud na několik okolností, z nichž vyvozuje, že je namístě pochybovat o dodržení výše uvedené zásady.

126. Kromě úvah, které jsem uvedl v mé primární podané analýze, zcela souhlasím s argumentem vzneseným předkládajícím soudem, podle něhož je znění čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu natolik nepřesné, že lze mít za to, že má vést k tomu, aby byla oprava DPH zaplacené na vstupu prováděna i v případě odpovědí již schválených za roky předcházející vstupu tohoto ustanovení v platnost.

127. Jak uvádí předkládající soud, toto ustanovení nemá totiž žádnou souvislost s článkem 15a zákona o dani z obratu, jímž byl do vnitrostátního právního řádu proveden článek 20 šesté směrnice(39).

128. Vzhledem k tomu, že provedení opravy, které požadují daňové orgány na základě čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu, nevyplývá z článku 20 šesté směrnice, osoba povinná k dani nemůže rozumně předvídat, že od ní bude takováto oprava vyžadována, pokud jasně a výslovně nevyplývá z dotčené změny právních předpisů.

129. Kromě toho nemůže německá vláda vážně tvrdit, že situace, která je dotčena v projednávané věci, je shodná se situací, která vedla k vydání rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263).

130. Zatímco v této poslední věci Soudní dvůr konstatoval, že nizozemský zákonodárce přijal opatření, jimiž zamezil tomu, aby byly osoby povinné k dani zaskořeny použitím daného zákona v souvislosti s opravami nároku na odpověď, neboť jim ponechal dobu nezbytnou k tomu, aby se přizpůsobily nové situaci(40), v projednávané věci tomu tak zřejmě není, vzhledem k tomu, že předkládající soud v této souvislosti upozorňuje na skutečnost, že nebyl zaveden žádný přechodný režim.

131. Vzhledem k tomu, že daňové orgány se v projednávané věci snažily, aby prostřednictvím oprav DPH zaplacené na vstupu získal čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu způsobilou účinnost, je třeba uvést, že takovýto úsinek může být v souladu se zásadou právní jistoty pouze ve výjimečných situacích odvodných cílem obecného zájmu, například bojem proti aktům smýšlejícím k daňovým únikům(41) nebo snahou zabránit tomu, aby byly ve velkém rozsahu prováděny nežádoucí finanční praktiky(42). V projednávané věci se však předkládající soud ani německá vláda nezmínily o tom, že by bylo přijetí čl. 15 odst. 4 této vety zákona o dani z obratu odvodné z plnění jednoho či několika takovýchto cílů.

132. Pokud jde o zásadu ochrany legitimního očekávání, je třeba uvést, že se týká každého jednotlivce, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl(43).

133. Za takových podmínek, jaké nastaly ve věci v původním řízení, je tedy třeba ověřit, zda akty správního orgánu vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné očekávání, a je-li tomu tak, prokázat legitimní charakter tohoto očekávání(44).

134. Z vysvětlení uvedených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že klíčové rozdělení, který použil návrhvatel v původním řízení, byl v řízeních probíhajících před Finanzgericht Düsseldorf

(finanční soud v Düsseldorfu) daňovými orgány schválen pro účely zdaňovacích období 2001 a 2002.

135. Tuto okolnost musí předkládající soud nutně zohlednit. Především je dáno, že pokud bylo prokázáno, že pínejnějším pro dva výše uvedené roky vyjádřily daňové orgány s konečnou platností souhlas, tato okolnost musí podle mého názoru bránit jakémukoli zpětnému použití čl. 15 odst. 4 třetí vety zákona o dani z obratu. Takováto zpětná účinnost by totiž zbavila osoby povinné k dani nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, jehož s konečnou platností nabyly na základě předchozí právní úpravy(45). Předkládající soud musí dále ověřit, zda výše uvedený souhlas může mít dopad i na rozsah nároku na odpočet DPH za zdaňovací období 1999 a 2000. Konkrétně musí posoudit, zda navrhovatel v původním řízení mohl získat ujištění ze strany daňových orgánů nebo zda mohl z jejich jednání přípuštěm vyvodit, že tento souhlas měl platit zejména pro obě výše uvedená zdaňovací období.

136. Rád bych nicméně připomněl, že takovéto posouzení se stane zbytečným v případě, že se Soudní dvůr přikloní k analýze, kterou jsem primárně provedl a podle níž čl. 15 odst. 4 třetí vety zákona o dani z obratu nemůže být uplatňován vůči navrhovateli v původním řízení, neboť je neslučitelný s čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice.

V – Závěry

137. S ohledem na úvahy, jež jsem uvedl ve své primárně provedené analýze, navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) následovně:

„Článek 17 odst. 5 první pododstavec a čl. 19 odst. 1 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 daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát systematicky a bez rozlišení upřednostnil pro veškeré zboží a služby určené ke „smíšenému využití“ namísto klíče rozdělení založeného na poměru mezi obratem, jež má plynout z pronájmu obchodních prostor (podléhajícího dani z přidané hodnoty) a obratem plynoucím z jiných nájemních plnění (osvobozených od daní z přidané hodnoty), jakékoli jiné metody pro výpočet rozsahu nároku na odpočet daní z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Dokud nebudou jasné určení plnění, na něž se použije alternativní metoda či metody výpočtu, s tím, že tyto metody musí navíc zaručit přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití uvedeného klíče rozdělení založeného na obratu, nemůže dotčený členský stát uložit osobám povinným k dani povinnost tyto alternativní metody používat“.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Úč. vst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274.

4 – Tento výraz použil generální advokát Cruz Villalón v bodě 44 svého stanoviska předneseného ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

5 – Viz zejména rozsudky Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 22).

6 – Viz mé stanovisko přednesené ve věci Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, body 23 až 30).

7 – Druhá kategorie, jíž se projednávána věc netýká, zahrnuje využití zboží a služeb souvisejících pro účely hospodářských plnění zakládajících nárok na odpot a pro účely, jež s podnikáním osoby povinné k dani nesouvisí.

8 – V tomto smyslu viz zejména rozsudky Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33), a Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 26 a 27).

9 – Viz zejména rozsudky Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 53), Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 17), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 13), a Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 28).

10 – Rozsudky Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 18), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 14), a Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 29).

11 – Viz rozsudky Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19), BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 15).

12 – Viz rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

13 – Rozsudky BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 16), a Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 18).

14 – Viz rozsudky BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 16 a 22), Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 52) a Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 27).

15 – Rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 19 a 24).

16 – Tamtéž (body 18 a 20).

17 – Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29).

18 – Rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 17).

19 – Rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, body 18, 24, 26 a výrok rozsudku).

20 – Viz rovněž rozsudek Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 32).

21 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Cruze Villalóna přednesené ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 44).

22 – Tento výraz použil generální advokát Cruz Villalón ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 52).

23 – Rozsudek BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 17).

24 – Připomeňme si, že povinnost konformního výkladu vnitrostátního práva ve světle unijního práva nemůže zejména sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem*: viz zejména rozsudky Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, bod 55), a Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, bod 39).

25 – V tomto smyslu viz rozsudek Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 49 a citovaná

judikatura).

26 – Úvahy, na jejichž základě vyvstala první předběžná otázka položená předkládajícím soudem, pochopila v tomto smyslu i vláda Spojeného království.

27 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Cruze Villalóna přednesené ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 33).

28 – Viz zejména rozsudek Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 32 a citovaná judikatura).

29 – Viz zejména rozsudky Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 50), a Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, bod 33).

30 – Na základě článku 15a zákona o dani z obratu se Spolková republika Německo rozhodla pro desetileté opravné období.

31 – Viz zejména rozsudek Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 57), a Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, bod 34) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

32 – V tomto smyslu viz rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 25), a usnesení Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 20) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

33 – V tomto smyslu viz rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 30), a usnesení Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 23).

34 – Připomeňme si, že zvláštní režim oprav vyhrazený investičnímu majetku, zejména v podobě nemovitého majetku, lze vysvětlit trvalým použitím tohoto majetku a současnými odpisy nákladů na jeho nabytí: v této souvislosti viz zejména rozsudek Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 55 a citovaná judikatura).

35 – V tomto smyslu viz rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 57), „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32), a Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 30).

36 – Rozsudek Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 28).

37 – Tamtéž (bod 29 a citovaná judikatura).

38 – V tomto smyslu viz rozsudek „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, bod 33 a 34).

39 – Článek 15a zákona o dani z obratu ostatně upravuje pouze opravu v případech změny skutečností zohledněných za účelem provedení povodního odpočtu, čímž do vnitrostátního práva provádí čl. 20 odst. 1 šesté směrnice a nikoliv čl. 20 odst. 2 této směrnice.

40 – Rozsudek Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 81).

41 – Tamtéž (body 71 a 77).

42 – Rozsudek „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, body 38 a 39).

43 – V této souvislosti viz zejména rozsudek Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 44 a citovaná judikatura).

44 – Tamtéž (bod 45 a citovaná judikatura).

45 – V tomto smyslu viz rozsudek Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, bod 39 a citovaná judikatura).