

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE

přednesené dne 29. června 2016(1)

Věc C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA

proti

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě, Itálie)]

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Odpověditelný podíl – Výpočet“

I – Úvod

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě, Itálie) se týká výkladu čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice 77/388/EHS(2), která členským státům umožňuje odchýlit se od obecného pravidla výpočtu odpověditelného podílu stanoveného ve druhém pododstavci tohoto odstavce a v článku 19 této směrnice.

2. Klíčová otázka této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týká působnosti výše uvedené výjimky. Týká se pouze „zboží a služeb se smíšeným využitím“, tj. zboží a služeb, které jsou použity pro uskutečnění jak plnění, u nichž je daň odpověditelná, tak pro plnění, u kterých odpověditelná není, jako je tomu u ostatních výjimek stanovených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, nebo má širší působnost než uvedené výjimky a vztahuje se tak na veškeré zboží a služby pořízené „smíšenou osobou povinnou k dani“, tj. osobou povinnou k dani, která uskutečňuje plnění, u nichž je daň odpověditelná, a zároveň plnění, u nichž daň odpověditelná není? Vystává také otázka, jaké metody výpočtu mohou být členským státem podle této výjimky zavedeny.

3. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Mercedes Benz Italia SpA (dále jen „Mercedes Benz“) a italskými daňovými orgány ohledně nároku na odpověď daně z přidané hodnoty (DPH) této společnosti.

II – Právní rámec

4. Podle p?edb?žné otázky se p?edkládající soud táže Soudního dvora na výklad ?lánek? 168 a 173 až 175 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty(3).

5. Z p?edkládacího rozhodnutí však vyplývá, že spor v p?vodním ?ízení se týká nároku na odp?et dan? společnosti Mercedes Benz ve zda?ovacím období roku 2004. Jak uvádí Evropská komise, sm?rnice 2006/112, která zrušila a nahradila šestou sm?rnicí až s ú?inkem od 1. ledna 2007(4), se proto na relevantní skute?nosti ve sporu v p?vodním sporu *rationae temporis* nevztahuje.

6. Je tedy t?eba použít šestou sm?rnicí, což však nemá žádný vliv na podstatu odpov?di na otázku položenou p?edkládajícím soudem, nebo? relevantní ustanovení obou sm?rnic jsou v podstat? totožná(5).

7. Odstavce 1, 2 a 5 ?lánku 17 šesté sm?rnice nazvaného „Vznik a rozsah nároku na odp?et dan?“ ve zn?ní vyplývajícím z jejího ?lánku 28f, zní:

„1. Nárok na odp?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odp?itatelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejích zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odp?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a) da? z p?idané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je v tuzemsku da?ovým dlužníkem;

[...]

5. V p?ípad? zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro pln?ní, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je da? z p?idané hodnoty odp?itatelná, tak i pro pln?ní, u nichž da? z p?idané hodnoty odp?itatelná není, je odp?itelný jen podíl dan? z p?idané hodnoty p?ipadající na hodnotu prvního druhu pln?ní.

Tento podíl se stanoví v souladu s ?lánkem 19 pro všechna pln?ní uskute??ovaná osobou povinnou k dani.

?lenské státy nicmén? mohou:

a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede odd?lené ú?etnictví;

b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti a vedla pak pro každou oblast odd?lené ú?etnictví;

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odp?et dan? bu? pro veškeré zboží a služby, nebo pro n?kterou ?ást;

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odp?et dan? podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých p?i všech pln?ních tam uvedených;

e) stanovit, že pokud je da? z p?idané hodnoty, jež není osobou povinnou k dani odp?itatelná,

zanedbatelná, nepřihlíďne se k ní.“

8. §lánek 19 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. Podíl odpovídatelný podle §l. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

– v žitateli celkovou výši roční obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je daň z pžidané hodnoty odpovídatelná podle §l. 17 odst. 2 a 3, bez daně z pžidané hodnoty,

– ve jmenovateli celkovou výši roční obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do žitatele a plněním, u nichž není daň z pžidané hodnoty odpovídatelná, bez daně z pžidané hodnoty. Žlenské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v §l. 11 části A odst. 1 písm. a).

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

2. Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpovídatelného podílu vyloučuje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vyloučuje výše obratu [...] vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím [...]

B – *Italské právo*

9. §lánek 19 odst. 5 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (nařízení prezidenta Italské republiky č. 633, kterým se zavádí a upravuje daň z pžidané hodnoty) ze dne 26. října 1972 (dále jen „NPR č. 633/72“), stanoví:

„Co se týče osob povinných k dani, které uskutečňují plnění, u nichž je daň odpovídatelná, a zároveň plnění osvobozená [...], nárok na odpotet daň se pžiznává pouze u části DPH pžipadající na částku vztahující se k prvním plněním a příslušná částka se vypočte s použitím odpovídatelného podílu uvedeného v §lánku 19-a.“

10. §lánek 19-a NPR č. 633/72 zní:

„1. Odpovídatelný podíl uvedený v §l. 19 odst. 5 se vypočte na základě poměru mezi částkou plnění, u nichž je daň odpovídatelná, uskutečněných v prběhu roku a stejnou částkou zvýšenou o plnění osvobozená od daně v prběhu stejného roku. Odpovídatelný podíl se zaokrouhlí na celé jednotky nahoru nebo dolů podle toho, zda číslo za desetinnou částkou je nebo není větší než pět desetin.

[...]

2. Za účelem výpočtu odpovídatelného podílu uvedeného v prvním odstavci se nepřihlíží k [...] osvobozeným plněním vyjmenovaným v bodech 1) až 9) [§lánku 10 NPR č. 633/72], pokud nespádají do hlavní činnosti osoby povinné k dani nebo jsou příležitostná ve vztahu ke zdanitelným plněním, aniž je dotena nemožnost odpotet daň související se zbožím a službami použitými výhradně pro uskutečnění těchto posledně uvedených plnění.“

III – Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

11. Po daňové kontrole doručila Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (italská daňová správa, regionální ředitelství, dále jen „Agenzia“) společnosti Mercedes Benz daňový výměr vydaný pro DPH za daňovací období roku 2004 na částku 1 755 882 eur, bez částek odpovídajících sankcím a úrokům. V rozhodnutí o vymáhání bylo uvedeno, že úroky získané

společností Mercedes Benz z příspěvků poskytnutých jejím dceřiným společností v celkové výši 41 878 647 eur byly nesprávně vyloučeny z výpočtu podílu uvedeného v článku 19-a NPR č. 633/72.

12. Ve svém přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2004 označila Mercedes Benz svou finanční činnost, tj. poskytování příspěvků, jako příležitostnou ve vztahu ke svým zdanitelným činnostem, což odvodnilo vyloučení úroků získaných z těchto příspěvků z výpočtu podílu. Agenzia měla za to, že poskytování uvedených příspěvků bylo jednou z hlavních činností společnosti Mercedes Benz, přičemž odkázala na skutečnost, že dotčené úroky představovaly 71,64 % celkového obrátu společnosti.

13. Mercedes Benz napadla daňový výměr Agenzia žalobou ke Commissione tributaria provinciale di Roma (Oblastní daňový soud v Římě, Itálie), který ji zamítl. Společnost tedy proti tomuto rozhodnutí podala odvolání k předkládajícímu soudu.

14. V rámci sporu v převodním řízení společnost Mercedes Benz poukázala zaprvé na příležitostnou povahu svých finančních operací a zadruhé na narušující účinky režimu italské DPH ve prospěch italských daňových orgánů v závislosti na použití metody výpočtu „matematického“ podílu založené na výhradně formálním kritériu (na složení obrátu osoby povinné k dani) spíše než na „věcné“ metodě výpočtu podílu založené na skutečném posouzení podílu nákupů, které jsou určeny pro zdanitelná plnění. V tomto ohledu předložila Mercedes Benz dva znalecké posudky, které poukázaly na minimální souvislost nákladů vynaložených společností v roce 2004 na pořízení zboží a služeb s jejími osvobozenými plněními, tj. s finanční činností(6).

15. Mezi účastníky je nesporné, že metoda stanovení nároku na odpočet, uvedená v čl. 19 odst. 5 NPR č. 633/72, se použije na veškeré zboží a služby pořízené smíšenou osobou povinnou k dani v případě zdaňovacího období.

16. Společnost tvrdí, že italský zákonodárce nesprávně provedl články 173 až 175 směrnice 2006/112, když podle čl. 19 odst. 5 NPR č. 633/72 stanovil, že výpočet odpočitatelného podílu uvedený v článku 19-a NPR č. 633/72 se použije na veškeré zboží a služby pořízené smíšenými osobami povinnými k dani. Taková metoda výpočtu neumožňuje stanovit přesně tu část DPH, která má být přičítána plněním, u nichž je daň odpočitatelná. Podle společnosti výše uvedené články této směrnice upřesňují, že přenosnost podílu je omezena na zboží a služby, které jsou osobou povinnou k dani použity souběžně k uskutečnění plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a plnění, u nichž daň odpočitatelná není.

17. Agenzia opětně uvedla, že daňové opatření bylo v souladu se zákonem a připomněla důvody uvedené v daňovém výměru.

18. Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě) přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předložnou otázku:

„Brání pro účely nároku na odpočet daně výkladu článků 168 a 173 až 175 směrnice č. 2006/112/ES na základě zásad proporcionality, efektivity a neutrality, jak jsou stanoveny v unijním právu, italské právní předpisy (konkrétně čl. 19 odst. 5 a článek 19-a NPR č. 633/72) a praxe vnitrostátní daňové správy, které ukládají odkaz na složení obrátu hospodářského subjektu, i pro určení tzv. příležitostných plnění, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na složení a skutečném určení nákupů, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou z činností – zdanitelných a nezdanitelných – vykonávaných poplatníkem“

19. Písemná vyjádření předložily společnost Mercedes Benz, italská vláda, jakož i Komise, které se zúčastnily jednání konaného dne 14. dubna 2016.

IV – Právní analýza

A – K obsahu předložené otázky

20. Žádostí o rozhodnutí o předložené otázce se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad čl. 19 odst. 5 a článku 19-a NPR č. 633/72, jakož i na praxi vnitrostátní daňové správy, aby mohl rozhodnout, zda tyto články a tato praxe jsou v souladu s články 168 a 173 až 175 směrnice 2006/112.

21. Je třeba poukázat na to, že na základě článku 267 SFEU má Soudní dvůr pravomoc rozhodovat o výkladu Smluv, jakož i o platnosti a výkladu aktů přijatých orgány Evropské unie. Pravomoc Soudního dvora je omezena pouze na přezkum ustanovení unijního práva. Posouzení dosahu vnitrostátních ustanovení a způsobu, jakým musí být používána, přísluší vnitrostátnímu soudu(7).

22. Kromě toho – jak je uvedeno v bodech 5 a 6 tohoto stanoviska – na relevantní skutečnosti sporu v převodním řízení se *rationae temporis* nevztahuje směrnice 2006/112, ale šestá směrnice.

23. Proto je třeba předložnou otázku chápat tak, že má za cíl určit, zda čl. 17 odst. 2 a 5 a článek 19 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a praxi vnitrostátní daňové správy, jako jsou ty dotčené ve sporu v převodním řízení, které ukládají osobám povinným k dani uskutečňujícím plnění, u nichž daň není odpočitatelná, a zároveň plnění, u nichž daň odpočitatelná je, stanovit částku odpočitatelné DPH pro veškeré pořízené zboží a služby, včetně zboží a služeb použitých výhradně pro uskutečnění buď plnění, u nichž je daň odpočitatelná, nebo plnění, u nichž daň odpočitatelná není, za použití podílu stanoveného podle článku 19 této směrnice.

B – Úvodní poznámky

24. Úvodem je třeba stručně připomenout základní zásady vymezující nárok na odpočet DPH.

25. Z článku 17 odst. 2 šesté směrnice vyplývá, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH, „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění“. Vymezení nároku na odpočet je tak založeno na propojení uhrazených vstupních nákladů s výstupními operacemi(8).

26. Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na odpočet daně stanovený v článku 17 a následujících této směrnice základní zásadu společného systému DPH, který nemůže být v zásadě omezen a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečňovaná na vstupu(9).

27. Účelem tohoto systému je podle Soudního dvora zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo jejich výsledky, společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH(10).

28. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nenáležejících do působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybírání daně na výstupu, ani k odpočtu daně na vstupu(11).

29. § 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice logicky stanoví, že co se týče zboží a služeb se smíšeným využitím(12), je odpodátelný jen „podíl DPH, pátádající na [hodnotu odpodátelného plnání]“. Podle druhého pododstavce je tento podíl stanoven podle § 19 též směrnice, jehož odstavec 1 v podstatě stanoví výpočet odpodátelného podílu jako zlomek odpovídající obratu, který se vztahuje k plnáním, u nichž je DPH odpodátelná a celkového obratu(13).

30. Výpočet odpodátelného podílu stanovený v § 19 odst. 1 šesté směrnice znamená pátblížené určení části DPH vztahující se ke zdanitelným plnáním osoby povinné k dani, jelikož by bylo obecně obtížné, dokonce nemožné, stanovit přesně v jaké míře jsou zboží a služby se smíšeným využitím použity pro skutečnání uvedených plnání(14). Tento výpočet je založen na předpokladu, podle kterého složení zboží a služeb se smíšeným využitím odpovídá složení obratu osoby povinné k dani. Jinak éeno, obecné pravidlo výpočtu podílu vychází ze zásady, že zboží a služby se smíšeným využitím jsou osobou povinnou k dani použity pro její zdanitelné innosti a pro její osvobozené innosti poměrně podle obratu každé z nich.

31. Podle § 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice se však členské státy mohou od obecného pravidla výpočtu podílu stanoveného v § 19 této směrnice odchýlit a oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby stanovila odpodátelnou částku za použití zvláštních podílů, totiž jednou z ostatních metod výpočtu vyjmenovaných v tomto pododstavci v písmenech a) až e)(15).

32. Italská vláda v projednávané věci uvedla, že přijetím napadené právní úpravy, totiž § 19 odst. 5 a § 19-a NPR č. 633/72, využil italský zákonodárce možnosti stanovené v § 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice(16). Kromě toho považují za zřejmé, že tato právní úprava by nemohla být odvodnána ostatními výjimkami stanovenými v témže pododstavci písm. a) až e), které umožňují stanovení odlišného podílu pro každou oblast innosti [(písm. a) a b)], provést odpodát daně podle skutečného určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité innosti [písm. c)] a nezohledňovat nevýznamné neodpodátelné částky [písm. e)](17). V důsledku toho se v následující analýze omezím na zkoumání výjimky stanovené v § 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice.

33. Vystala tedy otázka, zda tato výjimka stanovená v § 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice (dále jen „výjimka stanovená v bod d“) povoluje takovou právní úpravu, jako je právní úprava použitelná v povodním řízení, která smíšeným osobám povinným k dani ukládá stanovit odpodátelnou částku pro veškeré zboží a služby pořízené na vstupu, bez ohledu na jejich použití, za pomoci podílu stanoveného podle § 19 šesté směrnice.

34. Tato otázka zahrnuje dva aspekty, které postupně prozkoumám. Zaprvé je třeba si položit otázku ohledně povsobnosti výjimky stanovené v bodě d) a zejména, zda se, narozdíl od obecného pravidla výpočtu odpodátelného podílu a ostatních výjimek stanovených v § 17 odst. 5 prvním, respektive třetím pododstavci šesté směrnice, týká jen zboží a služeb se smíšeným využitím. Zadruhé vyvstává otázka, jaké jsou metody výpočtu dovolené výjimkou v bodě d).

C – K povsobnosti § 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice

1. K rzným navrhovaným výkladům

35. Podle svého znění umožňuje § 17 odst. 5 této pododstavce písm. d) šesté směrnice členským státům „oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpot dan podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených“.

36. Pokud jde o výraz „z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených“, jsou v projednávané věci navrhovány dva různé výklady.

37. Italská vláda a Komise(18) mají za to, že tento výraz musí být chápán tak, že se týká veškerého zboží a služeb, které jsou použity buď pro plnění, u nichž je daň odpotitelná, nebo pro plnění, u nichž odpotitelná není. Takový výklad vede k zahrnutí veškerého zboží a služeb pořízených smíšenou osobou povinnou k dani v průběhu zdaňovacího období do působnosti výjimky stanovené v bodě d).

38. Společnost Mercedes Benz naopak tvrdí, že tento výraz musí být vykládán tak, že se týká výhradně zboží a služeb se smíšeným využitím, pořízených osobou povinnou k dani v průběhu zdaňovacího období.

39. Připouštím, že znění § 17 odst. 5 této pododstavce písm. d) šesté směrnice jasností nevyniká(19). Nicméně z důvodů rozvedených níže se přikláním k výkladu zastávanému společností Mercedes Benz, poněvadž výklad navrhovaný italskou vládou a Komisí je podle mého názoru v rozporu s judikaturou Soudního dvora a neslučitelný s účelem sledovaným výjimkami stanovenými v § 17 odst. 5 tímto pododstavci šesté směrnice(20).

2. K judikatuře Soudního dvora

40. Obecná zásada podílu uvedená v § 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice se bezpochyby omezuje na zboží a služby se smíšeným využitím, jak vyplývá ze samotného znění tohoto ustanovení(21).

41. Režim odpotitelného podílu zavedený § 17 odst. 5 této směrnice tak pracuje s rozlišením podle použití zboží a služeb, a nikoli podle povahy osoby povinné k dani. Zcela jasné se pravidlo odpotitelného podílu vztahuje pouze na smíšené osoby povinné k dani, protože jsou to jediné osoby povinné k dani, které nakupují zboží a služby se smíšeným využitím ve smyslu uvedené směrnice(22). Nicméně rozhodujícím kritériem, co se týče použití tohoto článku, zůstává povaha zboží a služeb, a nikoli povaha dotčené osoby povinné k dani.

42. Soudní dvůr rovněž shledal, že se smíšenými osobami povinnými k dani se zachází zcela stejně jako s osobami, které uskutečňují výlučnou zdanitelné nebo osvobozené činnosti(23), aby mohly odpotí celou DPH zaplacenou při nákupu zboží a služeb použitých výlučně pro jejich zdanitelná plnění a aby nemohly odpotí žádnou část DPH zaplacené při nákupu zboží a služeb použitých výlučně pro jejich osvobozená plnění.

43. Pokud se jedná o výjimky stanovené v § 17 odst. 5 tímto pododstavci šesté směrnice, vyslovil se Soudní dvůr v rozsudku Portugal Telecom(24) o jejich působnosti výslovně, když uvedl, že:

„39. Soudní dvůr [...] rozhodl, že § 17 odst. 5 šesté směrnice zavádí režim nároku na odpot DPH, který se uplatní tehdy, když se DPH váže k plněním na vstupu využitým osobou povinnou k dani, k uskutečnění plnění základajících nárok na odpot, na která se vztahují odstavce 2 a 3, a plnění nezakládajících nárok na odpot s tím, že omezuje nárok na odpot na podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Pokud osoba povinná k dani využívá zboží a služby

k uskutečnění plnění základajících nárok na odpotet a plnění, která tento nárok nezakládají, může podle tohoto ustanovení odpotíst jen podíl DPH, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění (rozsudek [ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], body 28 a 34).

40. Podle této judikatury jednak platí, že se režim pro odpotet stanovený v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice vztahuje pouze na případy, kdy osoba povinná k dani využívá zboží a služby k hospodářským plněním základajícím nárok na odpotet a hospodářským plněním nezakládajícím nárok na odpotet, tj. na smíšené zboží a služby, a jednak, že členské státy mohou využít jedné z metod odpotu stanovených v čl. 17 odst. 5 třetí pododstavce pouze pro uvedené zboží a služby.

41. Naopak na zboží a služby, které osoba povinná k dani využívá pouze k hospodářským plněním základajícím nárok na odpotet, se čl. 17 odst. 5 šesté směrnice nevztahuje, nýbrž jejich režimu odpotu upravuje čl. 17 odst. 2 této směrnice.“

44. Soudní dvůr tedy mezi různými výjimkami stanovenými v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice vůbec nerozlišoval. Tento přístup, který byl následně potvrzen judikaturou Soudního dvora(25), podle mého názoru vylučuje výklad, podle kterého výjimka stanovená v bodě d) umožňuje použití odpotitelného podílu ve vztahu k veškerému zboží a službám pořízeným smíšenou osobou povinnou k dani.

45. Toto konstatování by v zásadě postačilo k vyvození závěru, že čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice brání takové právní úpravě, jako je právní úprava použitelná v povodním řízení, která ukládá velkému podílu osob povinných k dani, které uskutečňují smíšené činnosti, aby odpotitelnou částku stanovily s použitím podílu ve vztahu k veškerému zboží a službám pořízeným osobou povinnou k dani. V následující části vysvětlím, že teleologický výklad čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) této směrnice vede ke stejnému závěru, který učinil Soudní dvůr v rozsudku Portugal Telecom(26).

3. K teleologickému výkladu čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice

46. S ohledem na povahu čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice coby výjimky se mi závěr vyplývající z rozsudku Portugal Telecom(27), podle kterého se toto ustanovení vztahuje jen na zboží a služby se smíšeným využitím, zdá naprosto logický, neboť výjimky obecně nemají širší působnost než obecné pravidlo, od kterého se odchylují(28).

47. Tento závěr je podpořen rovněž úelem, který sledují výjimky uvedené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice.

48. Z právních prací k šesté směrnici(29) tak vyplývá, že tento třetí pododstavec „má za cíl vyhnout se nerovnostem při použití daní. Tyto nerovnosti mohou být v neprospěch nebo ve prospěch osoby povinné k dani, jelikož paušální povaha obecného podílu může vést k nižším nebo vyšším odpotům, než jaké by umožňovalo skutečné určení. V tomto ohledu mají státy možnost oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby si stanovila zvláštní podíly a provedla odpotet podle skutečného určení všech nebo části zboží a služeb ke zdanitelné činnosti v rozsahu, ve kterém může osoba povinná k dani prokázat toto určení odděleným vedením účtů“.

49. Nerovnosti, na které odkazují p?ípravné práce, vzniknou, pokud p?íjem dosažený každou z ?inností osoby povinné k dani není úm?rný náklad?m v?etn? DPH vynaložených na po?ízení zboží a služeb se smíšeným využitím. V takovém p?ípad? by obecný podíl stanovený podle ?látku 19 šesté sm?rnice, totiž na základ? obratu, neodrážel odpovídajícím zp?sobem ?ást DPH vztahující se ke zdanitelným pln?ním, pon?vad? tento podíl je založen na nesprávném p?edpokladu(30).

50. Nap?íklad pokud smíšená osoba povinná k dani získává v?tšinu svého obratu ze svých osvobozených pln?ní (nap?íklad z finan?ních nebo pojiš?ovacích služeb), u nichž da? není odpo?itatelná, zatímco zboží a služby se smíšeným využitím po?ízené osobou povinnou k dani jsou použity p?evážn? pro zdanitelná pln?ní, u kterých je da? odpo?itatelná, vede odpo?itatelný podíl vypo?tený podle ?látku 19 šesté sm?rnice na základ? složení obratu osoby povinné k dani nezbytn? k odpo?itatelné ?ástce nižší, než je ?ástka stanovená na základ? skute?ného použití tohoto zboží a služeb.

51. Naopak, pokud v?tší ?ást obratu pochází ze zdanitelných pln?ní, zatímco po?ízené zboží a služby se smíšeným využitím jsou použity p?edevším pro osvobozená pln?ní, je odpo?itatelná ?ástka vyplývající z použití obecného podílu „p?íliš vysoká“ ve vztahu ke skute?nému použití uvedeného zboží a služeb. V obou p?ípadech by hodnota podílu stanoveného podle metody výpo?tu uvedené v ?látku 19 šesté sm?rnice byla zavád?jící, protože složení obratu smíšené osoby povinné k dani neodpovídá skute?nému použití zboží a služeb se smíšeným využitím(31).

52. Aby se zabránilo t?mto nerovnostem, a byla tak zajiš?ta neutralita DPH, dovolují výjimky uvedené v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci písm. a) až d) šesté sm?rnice ?lenským stát?m oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby pro stanovení odpo?itatelné ?ástky použila n? kterou z dalších metod výpo?tu(32).

53. Zatímco obecná metoda výpo?tu stanovená v ?látku 19 šesté sm?rnice má za cíl *zjednodušit* stanovení „podíl[u] [DPH] p?ipadající[ho] na hodnotu [zdanitelných pln?ní]“ ve smyslu ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce této sm?rnice, t?etí pododstavec téhož odstavce má za cíl *zmírnit nerovnosti* vytvo?ené tímto zjednodušujícím nástrojem(33). V souladu s t?mito zásadami Soudní dv?r rozhodl, že tento pododstavec má za cíl umožnit ?lenským stát?m použití dalších metod výpo?tu, aby bylo dosaženo p?esn?jších výsledk? p?i stanovení rozsahu nároku na odpo?et dan?(34).

54. Avšak co se tý?e zboží a služeb použitých *výhradn?* pro uskute?nění bu? zdanitelných, nebo osvobozených pln?ní, m?že být odpo?itatelná ?ástka snadno stanovena p?esn? bez použití zjednodušujících nástroj?. Pokud jde tedy o toto zboží a služby, byl by odpo?itatelný podíl v každém p?ípad? 100 %, respektive 0 %. Z tohoto d?vodu se cíl zjednodušení na uvedené zboží a služby nepoužije, a neod?vod?uje tak použití žádného p?iblížného odhadu odpo?itatelné ?ástky.

55. Naopak, použití metody p?iblížného výpo?tu na uvedené zboží a služby by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH. Zaprvé by odpíralo smíšeným osobám povinným k dani nárok ode?íst si celou DPH zaplacenou na vstupu p?i nákupu zboží a služeb použitých výlu?n? pro pot?eby zdanitelných pln?ní. Zadruhé by to umožnilo odpo?ty touto sm?rnicí nezamýšlené, nebo? by dovolila odpo?et ?ásti DPH zaplacené p?i nákupu zboží a služeb použitých výlu?n? pro pot?eby osvobozených pln?ní.

56. Jak tedy rozhodl Soudní dv?r, výjimky z nároku na odpo?et jsou povoleny pouze v p?ípadech výslovn? stanovených šestou sm?rnicí(35). Siln? pochybuji o tom, že by unijní zákonodárce zamýšlel výše popsané významné výjimky, které podporuje italská vláda a Komise.

57. Text šesté směrnice ani k němu se vztahující přípravné práce neobsahují ze strany normotvůrce žádný náznak takové výjimky(36). Naopak skutečnost, že výjimka stanovená v bodě d) je obsažena v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem šesté směrnice podle mého názoru dobře ukazuje, že se jedná právě o výjimku z výpočtu obecného podílu stanoveného ve druhém pododstavci tohoto odstavce a v článku 19 této směrnice, a nikoli o výjimku z obecnější zásady zakotvené v čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice, podle které je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od DPH, kterou je povinna odvést, „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění“.

58. Na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda, mám za to, že možnost daná smíšené osobě povinné k dani italskou právní úpravou(37) oddělit své činnosti, takže při využití této volby má podle této vlády plný nárok na odpočet zaplacené DPH z nákupů souvisejících s jejími zdanitelnými plněními, ale nemůže odpočíst zaplacenou DPH z nákupů souvisejících s jejími osvobozenými nebo nezdanitelnými plněními, nemá žádný vliv na posouzení souladu této právní úpravy se šestou směrnicí.

59. Taková čístečně dobrovolná volba činí odpočet stanovený šestou směrnicí závislým na volbě provedené osobou povinnou k dani, což není slučitelné s cílem této směrnice, kterým je zajištění rozsáhlé harmonizace pravidel v oblasti DPH(38).

60. Na základě výše uvedeného se domnívám, že Soudní dvůr je v zásadě zcela schopen zodpovědět otázku položenou předkládajícím soudem a konstatovat, že čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, která smíšeným osobám povinným k dani ukládá stanovit částku odpočitatelné DPH z veškerého zboží a služeb pořízených osobou povinnou k dani, bez ohledu na jejich použití, s pomocí podílu stanoveného podle článku 19 této směrnice.

61. Nicméně pro všechny případy a pro úplnost zformuluji následující poznámky, co se týče metod výpočtu, které mohou být ukládány členskými státy podle čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. d) šesté směrnice. Tyto poznámky rovněž umožňují vyvrátit argument předložený italskou vládou, podle kterého výklad, který zastávám ohledně působnosti tohoto ustanovení, vede k pozbytí jeho smyslu, protože pokud by byl uznán, vedl by pouze k opakování toho, co již ukládá první pododstavec téhož odstavce.

D – *K metodám výpočtu dovolených článkem 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. d) šesté směrnice*

62. Článek 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. d) šesté směrnice podle svého znění stanoví, že odpočet je proveden „podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci“.

63. Připouštím, že tento odkaz na obecnou zásadu podílu stanovenou v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice přináší výkladové obtíže, zejména co se týče metod výpočtu dovolených článkem 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. d) této směrnice.

64. Nicméně judikatura Soudního dvora v tomto ohledu přináší důležitou upřesnění.

65. Zaprvé, ačkoli šestá směrnice přesně nestanoví metody výpočtu, které mohou být členskými státy použity podle výjimek uvedených v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. a) až d) šesté směrnice, umožňují tyto výjimky použití jiných metod výpočtu než těch stanovených článkem 19 této směrnice, což podporuje judikatura Soudního dvora(39).

66. Z toho nepřímo vyplývá, na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda a Komise(40), že odkaz v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. d) šesté směrnice na první pododstavec tohoto odstavce

se netýká metody výpočtu stanovené ve druhém pododstavci téhož odstavce a v § 19 této směrnice, ale výhradně obecné zásady podílu, podle které je odpodílitelný jen podíl DPH připadající na hodnotu plnění, u nichž je daň odpodílitelná(41).

67. V důsledku toho výjimka stanovená v bodě d) podle mého názoru umožňuje použít jiný než „standardní“ podíl stanovený podle § 19 této směrnice(42). Aťkoli tato výjimka ponechává na členských státech stanovení metody výpočtu, nemůže povolovat právní úpravu, jakou je právní úprava použitelná v převodním řízení, která rozšiřuje metodu uvedenou v tomto § 19 mimo působnost režimu odpodílitelného podílu, totiž na zboží a služby použité výhradně k uskutečnění zdanitelných nebo osvobozených plnění.

68. Z druhé z judikatury Soudního dvora vyplývá, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice má za cíl umožnit členským státům vzít v úvahu zvláštní vlastnosti některých činností osob povinných k dani, aby dosáhly přesnějších výsledků při stanovení rozsahu nároku na odpodílet daně(43). Vyplývá z toho rovněž, že členské státy musí při výkonu pravomocí, které jsou jim svěřeny tímto ustanovením, dodržet užitečný úžinek čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice, jakož i zásady, na kterých je založen společný systém DPH, zejména zásadu daňové neutrality a zásadu přiměřenosti(44).

69. Právní úprava, jako je právní úprava popsána předkládajícím soudem, nesplňuje žádný z požadavků stanovených Soudním dvorem. Tím, že smíšeným osobám povinným k dani ukládá stanovit odpodílitelnou částku za použití přibližného podílu(45) stanoveného podle § 19 šesté směrnice z veškerého zboží a služeb poskytnutých osobou povinnou k dani, totiž ze širšího základu než toho stanoveného šestou směrnicí, vede taková právní úprava nutně k méně přesným výsledkům než při použití „standardního“ podílu(46). Kromě toho metoda uvedená touto právní úpravou vede, jak je ukázáno výše(47), k výsledkům neslučitelným se zásadou neutrality DPH.

70. Závěrem, prozkoumání metod výpočtu dovolených čl. 17 odst. 5 třetím pododstavcem písm. d) šesté směrnice vede rovněž ke konstatování, že právní úprava, jako je právní úprava dotčená v projednávaném případě, je s touto směrnicí neslučitelná.

V – Závěry

71. S ohledem na předložené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předložnou otázku položenou Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě, Itálie) odpověděl takto:

„§ 17 odst. 2 a 5 a § 19 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 předané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě a praxi vnitrostátní daňové správy, jako jsou ty dotčené v převodním řízení, které ukládají osobám povinným k dani, které uskutečňují jak plnění, u nichž je daň odpodílitelná, tak plnění, u nichž daň odpodílitelná není, stanovit částku odpodílitelné daně z předané hodnoty s použitím podílu stanoveného podle § 19 této směrnice ve vztahu k veškerému poskytnutému zboží a službám, včetně zboží a služeb použitých výhradně buď pro uskutečnění plnění, u nichž je daň odpodílitelná, nebo plnění, u nichž daň odpodílitelná není.“

1 – Převodní jazyk: francouzština.

2 – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z předané hodnoty: jednotný základ

- dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 23), ve zn?ní sm?rnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Ú?. v?st. 1991, L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 160) (dále jen „šestá sm?rnice“).
- 3 – Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1.
- 4 – Viz ?l. 411 odst. 1 a ?lánek 413 sm?rnice 2006/112.
- 5 – ?lánek 17 odst. 2 a 5 a ?lánek 19 šesté sm?rnice tak obsahují ustanovení, která *mutatis mutandis* odpovídají ?lánek?m 168 a 173až 175 sm?rnice 2006/112.
- 6 – Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že jedna z t?chto zpráv došla k záv?ru o souvislosti ve výši 0,22 % a druhá k záv?ru o souvislosti ve výši 0.
- 7 – Rozsudek ze dne 1. ?ervna 2006, Innoventif (C?453/04, EU:C:2006:361, bod 29), jakož i usnesení ze dne 25. ledna 2007, Koval'ský (C?302/06, nezveřejněné, EU:C:2007:64, bod 17 a citovaná judikatura).
- 8 – Podobn? viz stanovisko generálního advokáta F. Jacobse ve v?ci Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:111, bod 71).
- 9 – Viz rozsudek ze dne 9. ?ervence 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, bod 56 a citovaná judikatura). K tomu, aby DPH byla odpo?itatelná, musí mít pln?ní uskute?něná na vstupu p?ímou a okamžitou spojitost s pln?ními na výstupu zakládajícími nárok na odpo?et a být sou?ástí prvku? spolum?ujících cenu t?chto pln?ní. Nárok na odpo?et dan? je nicmén? rovn?ž p?iznán osob? povinné k dani i v p?ípad? neexistence p?ímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et, pokud jsou náklady na dot?ené služby sou?ástí režijních výdaj? posledn? uvedené osoby a jsou jako takové složkou ceny výrobku? nebo služeb, které dodává. Viz rozsudek ze dne 16. ?ervence 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C?108/14 a C?109/14, EU:C:2015:496, body 23 a 24 a citovaná judikatura).
- 10 – Viz rozsudek ze dne 9. ?ervence 2015, Salomie a Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, bod 57 a citovaná judikatura).
- 11 – Viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, bod 16 a citovaná judikatura).
- 12 – Zboží a služby se smíšeným využitím jsou ?asto režijní náklady, které se vztahují jak ke zdanitelným pln?ním, tak k osvobozeným pln?ním osoby povinné k dani.
- 13 – Viz rovn?ž stanovisko generálního advokáta F. Jacobse ve v?ci Abbey National (C?408/98, EU:C:2000:207, bod 10). Pln?ní, která nespádají do oblasti p?sobnosti šesté sm?rnice a u nichž tedy není da? odpo?itatelná, musí být z výpo?tu odpo?itelného podílu uvedeného v ?láncích 17 a 19 šesté sm?rnice vylou?ena. Viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C?77/01, EU:C:2004:243, bod 54 a citovaná judikatura).
- 14 – Viz rovn?ž stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve v?ci BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, bod 33), který konstatuje, že obecné pravidlo výpo?tu podílu stanovené v ?látku 19 šesté sm?rnice „dovoluje v zásad? spravedlivý a p?im?en? p?esný výpo?et kone?né odpo?itatelné ?ástky“. Viz také stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ve v?ci Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2015:777, bod 92).

15 – Odchylující povaha ?lánku 17 odst. 5 t?etího pododstavce šesté sm?rnice vyplývá z úvodního výrazu tohoto pododstavce („?lenské státy nicmén? mohou“). ?lenské státy se nemusí omezovat na jednu z metod vyjmenovaných v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci. Viz rozsudek ze dne 13. b?ezna 2008, *Securita* (C?437/06, EU:C:2008:166, bod 38).

16 – Odpovídá nyn?jšímu ?lánku 173 odst. 2 sm?rnice 2006/112. Podle italské vlády je text ?lánku 174 sm?rnice 2006/112 (d?ív?jší ?lánek 19 šesté sm?rnice) v podstat? p?evzat v ?lánku 19-a NPR ?. 633/72.

17 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, bod 19). Mimochodem poznamenávám, že význam spojení „aby si zvolily vyn?tí z nároku na odpo?et za ur?itých podmínek“ použitý Soudním dvorem ve výše citovaném bodu a bodu 23 téhož rozsudku není z?ejmý. Bylo nicmén? p?evzato v rozsudku ze dne 12. září 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, bod 31).

18 – Domnívám se, že postoj Komise se v pr?b?hu ?ízení p?ed Soudním dvorem vyvíjel. Ve svém písemném vyjád?ení m?la za to, že dot?ený italský režim, který ukládá osob? povinné k dani použít metodu podílu bez ohledu na použití po?ízeného zboží a služeb, je zjevn? v rozporu se zásadou neutrality DPH.

19 – Na jedné stran? by použití výrazu „tam uvedených“ v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci písm. d) mohlo být ve prosp?ch výkladu zastávaného italskou vládou a Komisí, podle kterého by se tento výraz vztahoval k „pln?ní[m]“ uskute?n?nou osobou povinnou k dani spíše než ke „zboží a službám“ jím po?ízeným. Na druhé stran? výraz „z veškerého zboží a služeb“ by mohl pouze ukazovat na to, že výjimka stanovená v bod? d) neumož?uje, na rozdíl od výjimek stanovených v bodech a) až c) t?etího pododstavce použití odlišného podílu pro každou oblast ?innosti osoby povinné k dani nebo pro ?ást zboží a služeb se smíšeným využitím, ale umož?uje použití podílu výhradn? pro veškeré zboží a služby. Porovnání r?zných jazykových verzí šesté sm?rnice v tomto ohledu nep?ináší žádné up?esnění.

20 – P?ipomínám, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro výklad ustanovení unijního práva je t?eba vzít v úvahu nejen jeho zn?ní a cíl, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je sou?ástí. Viz rozsudek ze dne 12. ?ervna 2014, *Lukoil Neftohim Burgas* (C?330/13, EU:C:2014:1757, bod 59).

21 – Podle ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce se tento použije „v p?ípad? zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro pln?ní [...], u nichž je da? z p?ídané hodnoty odpo?itatelná, tak i pro pln?ní, u nichž da? z p?ídané hodnoty odpo?itatelná není“.

22 – Poznamenávám, že a?koli Soudní dv?r ve svém rozsudku ze dne 6. ?íjna 2005, *Komise v. Špan?lsko* (C?204/03, EU:C:2005:588, bod 25) rozhodl, že ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice „se p?ítom vztahuje [...] pouze na p?ípad smíšených osob povinných k dani“, z pozorného ?tení tohoto rozsudku vyplývá, že toto tvrzení bylo proneseno v souvislosti, kdy Soudní dv?r rozhodl, že tento odstavec neumož?uje omezení nároku na odpo?et „osob pln? povinných k dani“, totiž osob povinných k dani, které uskute??ují pouze zdanitelná pln?ní.

23 – Viz rozsudky ze dne ze dne 8. ?ervna 2000, *Midland Bank* (C?98/98, EU:C:2000:300, bod 26), ze dne 22. února 2001, *Abbey National* (C?408/98, EU:C:2001:110, bod 38) a ze dne 23. dubna 2009, *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, bod 60).

24 – Rozsudek ze dne 6. září 2012 (C?496/11, EU:C:2012:557, body 39 až 41).

25 – Viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 26).

26 – Rozsudek ze dne 6. září 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 – Rozsudek ze dne 6. září 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 – Úzká korelace mezi výjimkou stanovenou v bodě d) a obecnou zásadou podílu stanovenou v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice vyplývá rovněž z výslovného odkazu první výjimky na „pravidl[o] uveden[é] v prvním pododstavci“.

29 – Odvodnění převodního návrhu šesté směrnice ze dne 29. června 1973, dodatek 11/73 k *Bulletin des Communautés européennes*, s. 19. V navrhovaném znění obsahoval čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec pouze tři výjimky odpovídající výjimkám uvedeným v písmenech a) až c) přijaté směrnice. Neexistuje žádný důvod domnívat se, že byl cíl třetího podstavce zmíněných dodatečnými výjimkami uvedenými v ustanoveních písmen d) a e), které byly přidány v průběhu legislativního postupu.

30 – Viz bod 30 tohoto stanoviska.

31 – Článek 19 odst. 2 téže směrnice může do určité míry tyto nerovnosti zmírnit tím, že stanoví, že se pro výpočet podílu uvedeného v prvním odstavci tohoto článku odhlíží od výše obratu vztahující se k určitým příležitostným plněním. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 75). To by však neřešilo nerovnosti vyplývající z vysokého obratu osvobozených plnění, což ilustruje projednávaný případ.

32 – Viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19).

33 – Nesdílím názor italské vlády, podle kterého mají výjimky stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci téže směrnice za cíl rovněž zjednodušit stanovení odpodílitelné částky. Viz také stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, bod 42).

34 – Viz rozsudek ze dne 10. července 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29). Viz také rozsudky ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 24), a ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 18).

35 – Viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 35 a citovaná judikatura).

36 – Výjimka stanovená v bodě d) skutečně nebyla obsažena v převodním návrhu Komise ze dne 29. června 1973 (návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně) [COM(73) 950 final] ani v pozdějším návrhu ze dne 26. července 1974 (změny návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně) [COM(74) 795 final]. Byla bez vysvětlení přidána před přijetím směrnice Radou. Článek 17 odst. 5 šesté směrnice je založen na pravidle podílu stanoveném v čl. 11 odst. 2 třetím pododstavci a v čl. 11 odst. 3 druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), která ponechala určení kritérií pro stanovení odpodílitelné

částky na členských státech.

37 – Článek 36 odst. 3 NPR č. 633/72. Uvádím, že předkládající soud se vůbec nezmiňuje o tomto vnitrostátním ustanovení, které umožňuje oddělené uplatnění daní v souvislosti s některými činnostmi osoby povinné k dani.

38 – Dodávám, že možnost stanovená v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavci písm. a) této směrnice umožnit použití odlišného podílu pro každou oblast činnosti osoby povinné k dani se vztahuje pouze na zboží a služby se smíšeným využitím, a neodvovídá tedy italskou právní úpravu, která se týká veškerého pořízeného zboží a služeb.

39 – Viz rozsudky ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19), ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 15), a usnesení ze dne 13. prosince 2012, Debiasi (C-560/11, EU:C:2012:802, bod 39).

40 – V tomto ohledu se Komise opírá o rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 20). Připouštím, že tento rozsudek může být ohlednů metody výpočtu, která může být použita podle čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. d) šesté směrnice zavádějící, protože Soudní dvůr, zdá se, rozlišuje mezi výjimkou stanovenou v bodě d) a ostatními výjimkami stanovenými v témže pododstavci. Ačkoli toto rozlišení bylo převzato v rozsudku ze dne 12. září 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 51), není obsaženo ani v dřívější judikatuře (viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, bod 21), ani v judikatuře nejnovější (viz rozsudek ze dne 10. července 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 25).

41 – Toto rozlišení mezi *zásadou podílu a pravidlem výpočtu podílu* je zjevnější ve směrnici 2006/112, která s účinkem od 1. ledna 2007 zrušila a nahradila šestou směrnicí. Článek 173 odst. 2 písm. d) této směrnice tak odkazuje konkrétně na „pravidl[o] stanovené[] v odst. 1 prvním pododstavci“ odpovídající čl. 17 odst. 5 prvnímu pododstavci šesté směrnice, a nikoli odstavci 1 v jeho celistvosti, což by zahrnovalo rovněž pravidlo výpočtu podílu.

42 – V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, bod 29), který uvádí, že výjimka stanovená v bodě d) znamená „možnost jiných podílů“. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, bod 59).

43 – Viz bod 53 a poznámka pod čarou 34 tohoto stanoviska.

44 – Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 16). Viz také rozsudky ze dne 12. září 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 52), a ze dne 10. července 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 27).

45 – Viz bod 30 tohoto stanoviska.

46 – Nemohu souhlasit s argumentem předloženým Komisí, podle kterého výjimka stanovená v bodě d) umožňuje takovou právní úpravu, ve které by tato právní úprava měla povahu výjimky a vedla by k přesnějšímu výsledkům než „standardní“ podíl stanovený v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice. Podle mého názoru taková právní úprava nutně vede k méně přesným výsledkům, a v důsledku toho je v rozporu s cílem daňové neutrality, který sledují výjimky stanovené v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem této směrnice.

47 – Viz body 54 a 55 tohoto stanoviska.