



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

10. července 2014*

„Daně — DPH — Směrnice 77/388/EHS — Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) —
Článek 19 — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Leasingové transakce — Zboží a služby používané
pro smíšené účely — Pravidlo pro stanovení výše odpočtu DPH — Odchylný režim — Podmínky“

Ve věci C-183/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 16. ledna 2013, došlým
Soudnímu dvoru dne 12. dubna 2013, v řízení

Fazenda Pública

proti

Banco Mais SA,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, K. Lenaerts, místopředseda Soudního dvora, vykonávající
funkci soudce čtvrtého senátu, M. Safjan, J. Malenovský (zpravodaj) a K. Jürimäe, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. března 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za portugalskou vládu L. Inez Fernandes a R. Lairesem, jako zmocněnci,
- za finskou vládu J. Heliskoskim, jako zmocněncem,
- za vládu Spojeného království J. Beeko a V. Kaye, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci
s O. Thomasem a R. Hillem, barristers,
- za Evropskou komisi M. Afonso a C. Soulay, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez
stanoviska,

* Jednací jazyk: portugálština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274; dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Fazenda Pública (státní pokladna) a leasingovou společností Banco Mais SA (dále jen „Banco Mais“) ohledně pravidla pro výpočet nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která je splatná nebo byla odvedena při pořízení zboží a služeb, jež mají být použity jak pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není (dále jen „zboží a služby používané pro smíšené účely“).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 17 šesté směrnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, v odstavcích 2 a 5 stanoví:

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

- a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku 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 [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] 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:

- a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;
- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví;
- c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část [aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich částí];

- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;
 - e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.“
- 4 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice, nadepsaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, stanoví:
- „Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:
- V čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
 - ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpočitatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

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

Portugalské právo

- 5 Článek 23 zákona o dani z přidané hodnoty (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), ve znění platném pro zdaňovací období roku 2004 (dále jen „CIVA“), stanoví:
- „1. Pokud osoba povinná k dani při výkonu své činnosti dodává zboží nebo poskytuje služby a u části tohoto zboží nebo těchto služeb není daň odpočitatelná, je daň zaplacená při nákupu odpočitatelná pouze ve výši procentního podílu odpovídajícího roční hodnotě plnění, u nichž je daň odpočitatelná.
2. Odchylně od ustanovení předchozího odstavce může osoba povinná k dani provést odpočet daně v závislosti na skutečném použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části za podmínky, že o tom předem informuje generální ředitelství daní, čímž není dotčena možnost tohoto orgánu stanovit jí zvláštní podmínky nebo tento postup ukončit v případě, že by zdanění bylo značně zkreslené.
3. Daňová správa může osobě povinné k dani uložit, aby postupovala podle předchozího odstavce:
- a) pokud osoba povinná k dani vykonává různé hospodářské činnosti;
 - b) pokud by v důsledku použití postupu uvedeného v odstavci 1 bylo zdanění značně zkreslené.
4. Zvláštní odpočitatelný procentní podíl uvedený v odstavci 1 je dán zlomkem, který má v čitateli roční částku bez daně odpovídající dodanému zboží a poskytnutým službám, u nichž je daň odpočitatelná podle článku 19 a čl. 20 odst. 1, a ve jmenovateli roční částku bez daně odpovídající všem plněním uskutečněným osobou povinnou k dani, včetně plnění osvobozených od daně nebo plnění, na která se daň nevztahuje, zejména dotací nepodléhajících dani, které nejsou dotacemi na zařízení.
5. Dodání dlouhodobých hmotných aktiv, která byla použita při činnosti podniku, a transakce v oblasti nemovitostí a finanční transakce, které jsou vedlejší ve vztahu k činnosti vykonávané osobou povinnou k dani, však nejsou do předchozího výpočtu zahrnuty.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 6 Společnost Banco Mais je banka provozující činnost v oblasti leasingu motorových vozidel a další finanční činnosti.
- 7 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost Banco Mais při provozování svých činností uskutečňuje jak plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak plnění, u nichž DPH odpočitatelná není. Společnost Banco Mais přitom využívá jednak zboží a služby používané pouze pro první, nebo pouze pro druhou z těchto kategorií plnění, a jednak zboží a služby používané pro smíšené účely, při jejichž pořízení musí zaplatit DPH.
- 8 Za zdaňovací období roku 2004 odpočetla společnost Banco Mais v plné výši DPH zaplacenou při pořízení zboží a služeb používaných výlučně pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, včetně nákupů vozidel pro potřeby své leasingové činnosti.
- 9 V případě zboží a služeb používaných pro smíšené účely vypočetla společnost Banco Mais svůj odpočitatelný podíl pomocí zlomku, v jehož čitateli byly přijaté odměny z finančních transakcí, u nichž je DPH odpočitatelná, k nimž byl připočten obrat z leasingových transakcí, u nichž je DPH odpočitatelná, a v jehož jmenovateli byly přijaté odměny ze všech finančních transakcí, k nimž byl připočten obrat ze všech leasingových transakcí. Touto metodou dospěla společnost Banco Mais konkrétně k závěru, že 39 % DPH splatné či odvedené z tohoto zboží a těchto služeb je odpočitatelných.
- 10 Na základě daňové kontroly provedené v průběhu roku 2007 za zdaňovací období roku 2004 uložila Fazenda Pública společnosti Banco Mais rozhodnutím ze dne 7. února 2008 povinnost doplatit DPH spolu s vyrovnávacím úrokem, a to z důvodu, že metoda použitá touto společností ke stanovení jejího nároku na odpočet daně vedla ke značnému zkreslení při stanovování částky splatné daně.
- 11 Fazenda Pública v tomto rozhodnutí nezpochybnila možnost společnosti Banco Mais vypočítat odpočitatelný podíl v případě úvěrových transakcí vyjma transakcí leasingových způsobem, který v podstatě spočívá v tom, že se za základ vezme ta část přijatých odměn, která připadá na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná. Naproti tomu u leasingových transakcí dospěla Fazenda Pública k názoru, že jelikož byla jako kritérium použita část obratu připadající na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, aniž byla z tohoto obratu vyňata ta část přijatých leasingových splátek, která připadá na splácení pořizovací ceny vozidel, došlo tím ke zkreslení výpočtu odpočitatelného podílu.
- 12 Společnost Banco Mais napadla rozhodnutí Fazenda Pública ze dne 7. února 2008 před tribunal tributário de Lisboa žalobou podanou dne 6. května 2008.
- 13 Tento soud žalobě společnosti Banco Mais vyhověl s odůvodněním, že výklad čl. 23 odst. 4 CIVA podaný daňovou správou byl *contra legem*, protože toto ustanovení stanoví – bez jakékoli výjimky pro leasingové činnosti – že v případě zboží a služeb používaných pro smíšené účely musí být podíl vypočten na základě té části obratu, která připadá na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná. V souladu s tímto ustanovením mělo být společnosti Banco Mais umožněno zahrnout leasingové splátky leasingových nájemců v plné výši.
- 14 Fazenda Pública podala proti rozsudku soudu prvního stupně opravný prostředek k předkládajícímu soudu, přičemž podstatou jejího tvrzení bylo, že se spor netýká výkladu odstavce 4 článku 23 CIVA, ve kterém je podrobně popsáno pravidlo odpočtu daně stanovené v odstavci 1 téhož článku, nýbrž otázky, zda může správa po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem nápravy značně zkresleného zdanění stanovila rozsah svého nároku na odpočet daně v závislosti na použití předmětného zboží a služeb. Metoda použitá společností Banco Mais, jež spočívala v tom, že do čitatele i jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení odpočitatelného podílu byly leasingové splátky zaplacené zákazníky na základě jejich leasingových smluv zahrnuty v plné výši, totiž podle Fazenda

Pública k takovému zkreslení vede, zejména vzhledem k tomu, že ta část leasingových splátek, která připadá na splácení pořizovací ceny vozidel, neodráží skutečnou část výdajů souvisejících se zbožím a službami používanými pro smíšené účely, která může připadat na zdanitelná plnění.

- 15 Za těchto okolností se Supremo Tribunal Administrativo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být v případě leasingové smlouvy zahrnuta do jmenovatele zlomku pro výpočet odpočitatelného podílu celá leasingová splátka placená zákazníkem, která je složena z finanční amortizace, úroků a dalších nákladů, nebo mají být naopak zohledněny pouze úroky, protože tyto představují odměnu či zisk, jež plynou z činnosti banky na základě leasingové smlouvy?“

K předběžné otázce

- 16 Z údajů obsažených ve spise, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že se spor v původním řízení týká legality rozhodnutí Fazenda Pública o přepočítání nároku na odpočet daně společnosti Banco Mais v případě zboží a služeb používaných pro smíšené účely, a to na základě úpravy odpočtu daně obsažené v čl. 23 odst. 2 CIVA.
- 17 Podle posledně uvedeného ustanovení ve spojení s čl. 23 odst. 3 CIVA přitom platí, že v případě, že by zdanění bylo značně zkreslené, může být osobě povinné k dani uložena povinnost provést odpočet DPH v závislosti na skutečném použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části.
- 18 V uvedeném ustanovení je tak v podstatě převzato pravidlo pro stanovení nároku na odpočet daně zakotvené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. c) šesté směrnice, které představuje odchýlný režim ve vztahu k pravidlu stanovenému v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci a v čl. 19 odst. 1 této směrnice.
- 19 Je tedy třeba vycházet z toho, že článkem 23 odst. 2 CIVA je do vnitrostátního práva dotyčného členského státu proveden čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice, což portugalská vláda na jednání potvrdila.
- 20 Za těchto podmínek je třeba položenou otázku chápat tak, že v ní jde v podstatě o to, zda musí být čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, uložil bance, která provozuje mimo jiné leasingovou činnost, povinnost zahrnout do čitatele a do jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení jednotného odpočitatelného podílu pro veškeré zboží a služby používané pro smíšené účely pouze tu část leasingových splátek placených zákazníky na základě leasingových smluv, která odpovídá úrokům.
- 21 Podle ustálené judikatury je pro výklad ustanovení unijního práva třeba vzít do úvahy jeho znění, jakož i kontext, ve kterém se nachází, a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudek SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, bod 34).
- 22 V daném případě čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice stanoví, že členský stát může oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet DPH na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části.
- 23 S ohledem na znění tohoto ustanovení může členský stát stanovit režim odpočtu daně, který bude brát v úvahu konkrétní použití buď veškerého dotyčného zboží a služeb, nebo jejich části.

- 24 Vzhledem k tomu, že šestá směrnice neobsahuje nic dalšího k pravidlům, která mohou být v této souvislosti použita, je na členských státech, aby taková pravidla stanovily (v tomto smyslu viz rozsudky *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, EU:C:2008:750, bod 25, a *Crédit Lyonnais*, C-388/11, EU:C:2013:541, bod 31).
- 25 Jak totiž jasně vyplývá ze znění čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, posledně uvedené ustanovení se zmiňuje pouze o odpočitatelném podílu upraveném v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, a stanoví tak podrobné pravidlo výpočtu pouze pro případ uvedený v tomto čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci (v tomto smyslu viz rozsudek *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750, bod 22).
- 26 Dále sice druhý pododstavec čl. 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví, že se toto pravidlo výpočtu vztahuje na veškeré zboží a služby používané pro smíšené účely, které pořídí osoba povinná k dani, avšak třetí pododstavec tohoto čl. 17 odst. 5, ve kterém je též zahrnuto ustanovení písm. c), obsahuje v úvodu výraz „nicméně“, což ukazuje na existenci výjimek z uvedeného pravidla (rozsudek *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750, bod 23).
- 27 Při využití možnosti podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) šesté směrnice odchýlit se od pravidla výpočtu stanoveného touto směrnicí ale musí každý členský stát respektovat účel a systematiku uvedené směrnice, jakož i zásady, na nichž je založen společný systém DPH (rozsudky *BLC Baumann*, C-511/10, EU:C:2012:689, bod 22, a *Crédit Lyonnais*, EU:C:2013:541, bod 52).
- 28 Soudní dvůr v tomto ohledu připomněl, že účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH musí v důsledku toho zaručit dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (rozsudek *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750, bod 15).
- 29 Soudní dvůr rovněž určil, že cílem čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice je poskytnout členským státům možnost zohlednit zvláštní charakteristiky, které jsou vlastní některým činnostem osob povinných k dani, v zájmu dosažení přesnějších výsledků při stanovování rozsahu nároku na odpočet daně (v tomto smyslu viz rozsudky *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750, bod 24, a *BLC Baumann*, EU:C:2012:689, body 23 a 24).
- 30 Z výše uvedeného vyplývá, že zaprvé s ohledem na znění čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) šesté směrnice, zadruhé s ohledem na kontext, ve kterém se toto ustanovení nachází, zatřetí s ohledem na zásadu daňové neutrality a zásadu proporcionality a začtvrté s ohledem na účel čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce této směrnice musí každý členský stát, který využije možnosti podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. c) šesté směrnice, dbát na to, aby způsob výpočtu nároku na odpočet daně umožňoval určit co možná nejpřesněji podíl DPH připadající na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná (v tomto smyslu viz rozsudek *BLC Baumann*, EU:C:2012:689, bod 23).
- 31 Zásada neutrality, která je společnému systému DPH vlastní, totiž vyžaduje, aby způsob, jakým se vypočítává odpočet daně, objektivně odrážel skutečný podíl výdajů na pořízení zboží a služeb používaných pro smíšené účely, který může připadat na plnění, u nichž je DPH odpočitatelná (v tomto smyslu viz rozsudek *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 37).
- 32 K tomu účelu šestá směrnice nebrání tomu, aby členské státy použily pro určité plnění namísto metody založené na obratu jinou metodu nebo klíč rozdělení, a to pod podmínkou, že tato metoda zaručí přesnější určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití metody založené na obratu (v tomto smyslu viz rozsudek *BLC Baumann*, EU:C:2012:689, bod 24).

- 33 V tomto ohledu je třeba poukázat na skutečnost, že v případě takových transakcí v oblasti leasingu motorových vozidel, jako jsou transakce ve věci v původním řízení, sice může při jejich uskutečňování bankou vyvstávat potřeba využívání určitého zboží nebo určitých služeb používaných pro smíšené účely, jako jsou budovy, spotřeba elektrické energie nebo některé služby průřezové povahy, avšak nejčastěji bývá toto jejich využívání spojeno především s financováním a správou smluv, které leasingový pronajímatel uzavírá se svými zákazníky, a nikoli s poskytováním vozidel. Je na předkládajícím soudu, aby zjistil, zda tomu tak ve věci v původním řízení skutečně je.
- 34 Výpočet nároku na odpočet z daně pomocí metody založené na obratu, jež zohledňuje částky související s tou částí leasingových splátek placených zákazníky, která připadá na splácení poskytnutého vozidla, přitom za těchto podmínek vede k méně přesnému stanovení odpočitatelného podílu DPH placené na vstupu než metoda, kterou používá Fazenda Pública a která je založena pouze na části leasingových splátek odpovídající úrokům, jež jsou protiplněním za náklady leasingového pronajímatele související s financováním a správou smluv, neboť s posledně uvedenými činnostmi je spojeno využívání podstatné části zboží a služeb používaných pro smíšené účely k uskutečňování transakcí v oblasti leasingu motorových vozidel.
- 35 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, uložil bance, která provozuje mimo jiné leasingovou činnost, povinnost zahrnout do čitatele a do jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení jednotného odpočitatelného podílu pro veškeré zboží a služby používané pro smíšené účely pouze tu část leasingových splátek placených zákazníky na základě leasingových smluv, která odpovídá úrokům, je-li využívání tohoto zboží a těchto služeb spojeno především s financováním a správou uvedených smluv, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

- 36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, uložil bance, která provozuje mimo jiné leasingovou činnost, povinnost zahrnout do čitatele a do jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení jednotného odpočitatelného podílu pro veškeré zboží a služby používané pro smíšené účely pouze tu část leasingových splátek placených zákazníky na základě leasingových smluv, která odpovídá úrokům, je-li využívání tohoto zboží a těchto služeb spojeno především s financováním a správou uvedených smluv, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Podpisy.