



## Sbírka soudních rozhodnutí

Věc C-332/14

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR**  
v.  
**Finanzamt Krefeld**

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 77/388/EHS — Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec — Oblast působnosti — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Zboží a služby použité jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně (zboží a služby ke smíšenému využití) — Přiřazení zboží a služeb porýzených za účelem výstavby, užívání, zachování a údržby budovy sloužící zčásti k uskutečňování plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a zčásti k uskutečňování plnění, u nichž daň odpočitatelná není — Změna vnitrostátní právní úpravy, která stanoví způsob výpočtu odpočitatelného podílu — Článek 20 — Oprava odpočtů — Právní jistota — Legitimní očekávání“

Shrnutí – rozsudek Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 9. června 2016

- Harmonizace daňových právních předpisů — Společný systém daně z přidané hodnoty — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Zboží a služby použité jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není — Pronájem budovy pro obchodní účely a pro účely bydlení — Poměrný odpočet daně — Výpočet — Povinnost přiřadit zboží a služby na vstupu k plněním odpovídajícím výstavbě, porýzení, zachování či údržbě budovy, a to před výpočtem poměrného podílu pro zboží a služby ke smíšenému využití — Neexistence — Jiný klíč než klíč založený na obratu — Přípustnost — Podmínka*  
(Směrnice Rady 77/388, ve znění směrnice 95/7, čl. 17 odst. 5)
- Harmonizace daňových právních předpisů — Společný systém daně z přidané hodnoty — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Oprava původně provedeného odpočtu — Zboží a služby použité jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není — Okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu — Přijetí jiného klíče než klíče založeného na obratu — Zahrnutí*  
(Směrnice Rady 77/388, ve znění směrnice 95/7, článek 20)
- Harmonizace daňových právních předpisů — Společný systém daně z přidané hodnoty — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Oprava původně provedeného odpočtu — Změna okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu — Absence přechodných ustanovení — Přípustnost z hlediska zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty — Podmínky*  
(Směrnice Rady 77/388, ve znění směrnice 95/7, článek 20)

1. Článek 17 odst. 5 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy je budova užívána na výstupu k uskutečňování jak určitých plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak dalších plnění, u nichž daň odpočitatelná není, nejsou členské státy povinny stanovit, že zboží a služby použité na vstupu k výstavbě, pořízení, zachování či údržbě této budovy se nejprve přiřadí k těmto různým plněním, a to v případě, kdy je takové přiřazení obtížně proveditelné, a poté se určí pouze nárok na odpočet z toho zboží a z těch služeb, které jsou použity zároveň na určitá plnění, u nichž je daň odpočitatelná, i na další plnění, u nichž daň odpočitatelná není, podle klíče založeného na obratu nebo – zaručí-li tato metoda přesnější určení odpočitatelného podílu – podle klíče založeného na ploše.

Je pravda, že vzhledem k nestejnému rozsahu nároku na odpočet v závislosti na tom, k jakému použití jsou zboží a služby, z nichž byla zaplacená daň z přidané hodnoty (DPH), určeny, jsou členské státy v zásadě povinny stanovit, že pro určení výše svého nároku na odpočet musí osoby povinné k dani nejprve přiřadit zboží a služby, které byly pořízeny na vstupu, k jednotlivým plněním uskutečněným na výstupu, k nimž byly určeny, a následně použít na toto zboží nebo tyto služby režim odpočtu odpovídající jejich použití s tím, že v případě zboží a služeb, které nesouvisí pouze s jedním typem plnění, je třeba použít režim stanovený v čl. 17 odst. 5 této směrnice.

Vnitrostátní právní úprava však může osobám povinným k dani nejprve dovolit, aby přiřazení tohoto zboží a těchto služeb neprováděli, a to bez ohledu na jejich následné použití, pokud se toto zboží a tyto služby týkají pořízení nebo výstavby budovy ke smíšenému využití a toto přiřazení je v praxi obtížně proveditelné.

Členské státy následně mohou při využití některých z možností stanovených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci této směrnice použít jinou metodu výpočtu, než která spočívá v použití klíče založeného na obratu, a to mimo jiné pod podmínkou, že zvolená metoda zaručí přesnější určení odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu, než jaké vyplývá z použití prvně uvedené metody. Uvedená podmínka však neznamená, že by zvolená metoda musela být nutně tou nejpřesnější z možných metod. Pouze se požaduje, aby zvolená metoda zaručila přesnější výsledek, než k jakému lze dospět při použití klíče založeného na obratu.

Konečně rozhodnutím členského státu použít jinou metodu odpočtu, než stanoví šestá směrnice, není zpochybněna možnost tohoto státu stanovit, že osoby povinné k dani nejsou povinny přiřadit ke konkrétnímu plnění uskutečněnému na výstupu každé ze zboží či každou ze služeb použitých na výstavbu či pořízení budovy se smíšeným využitím, neboť požadavek na přesnost se vztahuje ke způsobu výpočtu podílu částky DPH, který je odpočitatelný, a nikoli k určení použitého zboží a služeb.

(viz body 26, 28, 32, 33, 35, 36, výrok 1)

2. Článek 20 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že požaduje provedení opravy odpočtů daně z přidané hodnoty u zboží či služeb, na něž se vztahuje čl. 17 odst. 5 této směrnice, poté, co byl v průběhu posuzovaného opravného období přijat klíč k rozdělení této daně používaný pro výpočet těchto odpočtů, který se odchyluje od metody stanovování nároku na odpočet upravené touto směrnicí.

Článek 20 odst. 1 písm. b) této směrnice totiž stanoví, že původní odpočty musí být opraveny, jestliže se od odevzdání daňového přiznání, jež vedlo k odpočtu, změnilo okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu.

Klíč, a tím pádem i použitá metoda výpočtu částky odpočtu jsou přitom okolnostmi zohledňovanými při stanovování výše odpočtů ve smyslu čl. 20 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

(viz body 38, 42, 47, výrok 2)

3. Zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, které jsou obecnými zásadami práva Evropské unie, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání příslušné vnitrostátní právní úpravě, která výslovně nestanoví opravu daně zaplacené na vstupu – ve smyslu článku 20 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 95/7 – v návaznosti na změnu klíče k rozdělení daně z přidané hodnoty používaného pro výpočet určitých odpočtů, ani neobsahuje přechodná ustanovení, přestože rozdělení daně zaplacené na vstupu provedené osobou povinnou k dani podle klíče platného před touto změnou bylo soudem nejvyššího stupně obecně uznáno za adekvátní.

Co se týče toho, že vnitrostátní právní úprava výslovně neuvádí povinnost provést opravu v případě změny metody výpočtu nároku na odpočet, je totiž třeba připomenout, že taková povinnost vyplývá z ustanovení článku 20 šesté směrnice. Členské státy jsou přitom povinny při uplatňování ustanovení vlastního vnitrostátního práva, jímž byla provedena směrnice, vykládat tato ustanovení v co největším možném rozsahu tak, aby byla v souladu s touto směrnicí.

Z toho plyne, že zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání nemohou být vykládány v tom smyslu, že k tomu, aby mohla být v případě změny metody výpočtu nároku na odpočet uložena povinnost provést opravu tohoto nároku, musí být povinný charakter této opravy výslovně připomenut ve vnitrostátní právní úpravě, na jejímž základě k této změně došlo.

V konkrétních situacích, kdy to zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání vyžadují, však může být zavedení takového přechodného režimu odpovídajícího okolnostem nezbytné. Vnitrostátní zákonodárce tedy může porušit zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, pokud náhle a nepředvídatelně přijme nový zákon, kterým se ruší právo, jež do té doby osobám povinným k dani náleželo, a neponechá jim čas nezbytný k přizpůsobení se, ačkoli to nebylo s ohledem na sledovaný cíl nezbytné. To platí zejména tehdy, když musí být osobám povinným k dani poskytnut čas k přizpůsobení se, pokud v důsledku zrušení práva, které jim až do té doby náleželo, musí přijmout rozsáhlá ekonomická opatření.

I kdyby však bylo možné považovat změnu vnitrostátní právní úpravy, jež stanoví metodu výpočtu nároku na odpočet, za náhlou a nepředvídatelnou, je zaprvé nutno uvést, že změna metody výpočtu nevede ke zrušení nároku na odpočet náležejícího osobám povinným k dani, nýbrž k úpravě jeho rozsahu.

Zadruhé takováto změna sama o sobě neznamená, že by osoby povinné k dani musely přijmout rozsáhlá ekonomická opatření, a čas k přizpůsobení se proto nejvíce být nezbytně nutný.

(viz body 52–54, 57–62, 65, výrok 3)