



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

14. prosince 2016*

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 77/388/EHS — Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) — Působnost — Použití odpočitatelného podílu daně z přidané hodnoty, které podléhá pořízení veškerého zboží a služeb používaných osobou povinnou k dani — Příležitostná plnění — Použití obratu jako indicie“

Ve věci C-378/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Commissione tributaria regionale di Roma (regionální daňový soud v Římě, Itálie) ze dne 6. května 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 16. července 2015, v řízení

Mercedes Benz Italia SpA

proti

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, M. Vilaras, J. Malenovský (zpravodaj), M. Safjan a D. Šváby, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: I. Illéssy, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. dubna 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Mercedes Benz Italia SpA P. Centorem, avvocato,

— za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s E. De Bonisem, G. De Bellisem a M. Capolupem, avvocato dello Stato,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a D. Recchia, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. června 2016,

vydává tento

* * Jednací jazyk: italština

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 5 a článku 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění platném v rozhodné době (dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Mercedes Benz Italia SpA (dále jen „Mercedes Benz“) a Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (daňová správa – provinční ředitelství Řím 3, dále jen „daňová správa“) ve věci odpočtů daně z přidané hodnoty (DPH) provedených společností Mercedes Benz za zdaňovací období roku 2004.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Sedmnáctý bod odůvodnění šesté směrnice stanovil:

„vzhledem k tomu, že členské státy by měly být oprávněny, s určitými omezeními a za určitých podmínek, přijímat nebo zachovávat zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, která mají za účel zjednodušit ukládání daně a zamezit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem;

[...]“

- 4 Článek 13 část B této směrnice uváděl:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně [...]:

d) tyto operace:

1. poskytnutí a sjednání úvěru a správa úvěru osobou, která jej poskytla,

[...]“

- 5 Článek 17 odst. 2 a 5 uvedené směrnice stanovil:

„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) daň z přidané 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 daňovým dlužníkem;

[...]

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 odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný 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:

- 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;
- 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 daň z přidané hodnoty, jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.“

6 Článek 19 odst. 1 a 2 téže směrnice, nadepsaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, zněl takto:

„1. 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 daň z přidané hodnoty odpočitatelná [...], bez daně z přidané hodnoty;
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpočitatelná, bez daně z přidané hodnoty. [...]

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

2. Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje [...] výše obratu vztahující se [...] k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím [...].“

7 Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

Italské právo

8 Článek 10 odst. 1 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 přidané hodnoty) ze dne 26. října 1972 (GURI č. 292, ze dne 11. listopadu 1972), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „NPR č. 633/72“), stanoví:

„Od daně jsou osvobozeny:

Poskytování služeb týkajících se poskytnutí a sjednání úvěru, správy úvěru a finančních operací [...].“

9 Článek 19 odst. 5 NPR č. 633/72 stanoví:

„V případě osob povinných k dani, které uskutečňují plnění, u nichž je daň odpočitatelná, a zároveň plnění osvobozená [...], přiznává se nárok na odpočet daně pouze u části DPH připadající na částku vztahující se k prvním plněním a příslušná částka se vypočte s použitím odpočitatelného podílu podle článku 19-a.“

10 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že metoda určení nároku na odpočet, stanovená v čl. 19 odst. 5 NPR č. 633/72, se použije na veškeré zboží a služby pořízené osobami povinnými k dani uskutečňujícími plnění zakládající nárok na odpočet a plnění osvobozená od daně.

11 Článek 19-a NPR č. 633/72 zní:

„1. Odpočitatelný podíl podle čl. 19 odst. 5 se vypočte na základě poměru mezi částkou plnění, u nichž je daň odpočitatelná, uskutečněných v průběhu roku a stejnou částkou zvýšenou o plnění osvobozená od daně uskutečněná v průběhu stejného roku. Odpočitatelný podíl se zaokrouhluje na celé procento nahoru nebo dolů podle toho, zda číslo za desetinnou čárkou je, nebo není větší než pět desetin.“

2. Pro účely výpočtu odpočitatelného podílu uvedeného v odstavci 1 se nepřihlíží k [...] osvobozeným plněním vyjmenovaným v bodech 1) až 9) [článku 10 NPR č. 633/72], pokud nespádají do hlavní činnosti osoby povinné k dani nebo jsou příležitostná ve vztahu ke zdanitelným plněním, aniž je dotčena nemožnost odpočtu daně související se zbožím a službami použitými výhradně pro uskutečnění těchto posledně uvedených plnění.“

12 Článek 36 NPR č. 633/72 zní:

„(1) Pokud jde o osoby povinné k dani, které vykonávají více činností, daň se uplatňuje celkově a kumulativně na všechny činnosti vztahující se k celkovému obratu, s výhradou ustanovení následujících odstavců.“

(2) Pokud osoba povinná k dani provozuje podnik nebo vykonává současně živnostenskou činnost nebo povolání, daň se uplatňuje odděleně na provoz podniku a na výkon živnostenské činnosti nebo povolání, v souladu s příslušnými použitelnými ustanoveními a odkazem na obrat.

(3) Osoby povinné k dani, které provozují více podniků nebo vykonávají více činností v rámci téhož podniku nebo více živností či povolání, si mohou zvolit oddělené uplatňování daně týkající se některých z činností, které vykonávají, tím, že svou volbu sdělí daňovému orgánu ve svém daňovém přiznání za předcházející rok nebo ve svém oznámení o zahájení činnosti. V tomto případě se odpočet podle článku 19 přizná za podmínky, že je o činnosti vedeno odděleného účetnictví, avšak je bez ohledu na ustanovení předcházejícího odstavce vyloučen, pokud jde o daň týkající se neodpisovatelného majetku se smíšeným použitím. Volba vyvolává účinky, dokud není odvolána, a v každém případě alespoň po dobu tří let. [...] Ustanovení tohoto odstavce se mimoto použijí na osoby povinné k dani [...], které vykonávají činnosti osvobozené od daně ve smyslu čl. 10 odst. 1.

(4) Daň se stanoví v každém případě odděleně, v souladu s příslušnými použitelnými ustanoveními a odkazem na celkový obrat každé z nich [...].

(5) Ve všech případech, kdy se stanoví daň odděleně pro určitou činnost, je-li odpočet podle článku 19 snížený na základě odstavce 3 téhož článku nebo je uplatněn paušálně, je odpočet přiznán pro daň související se zbožím a službami se smíšeným použitím, a to v mezích podílu připadajícího na výkon samotné činnosti; přechody nebo převody služeb na činnost podléhající sníženému nebo paušálnímu odpočtu představují poskytování služeb ve smyslu článku 3 a považují se za uskutečněné na základě jejich obvyklé hodnoty ke dni jejich poskytnutí. [...].“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 13 Společnost Mercedes Benz je odpovědná za strategické řízení marketingu značek skupiny Daimler-Chrysler v Itálii.
- 14 Ve svém přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2004 označila Mercedes Benz svou finanční činnost, a sice poskytování půjček svým dceřiným společnostem, jako „příležitostnou“ ve vztahu ke svým zdanitelným činnostem, což ji vedlo k vyloučení úroků narostlých z těchto půjček z výpočtu jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení odpočitatelného podílu ve smyslu článku 19-a NPR č. 633/72.
- 15 Na základě daňové kontroly provedené v průběhu roku 2008 za zdaňovací období roku 2004 byla společností Mercedes Benz uložena rozhodnutím daňové správy povinnost doplatit DPH ve výši 1 755 882 eur z důvodu, že úroky získané z těchto půjček byly neoprávněně vyloučeny ze jmenovatele zlomku sloužícího ke stanovení odpočitatelného podílu, jelikož poskytování uvedených půjček bylo jednou z hlavních činností společnosti Mercedes Benz, neboť úroky narostlé z těchto půjček představovaly 71,64 % jejího celkového obratu.
- 16 Mercedes Benz podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Roma (provinční daňový soud v Římě, Itálie), který ji zamítl. Mercedes Benz poté podala odvolání proti tomuto rozsudku k předkládajícímu soudu, Commissione tributaria regionale di Roma (regionální daňový soud v Římě, Itálie).
- 17 V tomto sporu společnost Mercedes Benz tvrdila, že právem vyloučila úroky narostlé z poskytnutých půjček ve jmenovateli zlomku sloužícího ke stanovení odpočitatelného podílu DPH, a zejména uvedla, že každopádně vnitrostátní zákonodárce nesprávně provedl články 168 a 173 až 175 směrnice 2006/112, když stanovil, že se odpočitatelný podíl uvedený v článku 19-a NPR č. 633/72 použije bez rozdílu na veškeré zboží či služby pořízené osobou povinnou k dani, aniž by se rozlišovalo podle toho, zda jsou toto zboží a tyto služby použity k plněním zakládajícím nárok na odpočet, k plněním nezakládajícím nárok na odpočet nebo k oběma druhům plnění.
- 18 Za těchto podmínek se Commissione tributaria regionale di Roma (Regionální daňový soud v Římě) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání pro účely nároku na odpočet daně výkladu článků 168 a 173 až 175 směrnice 2006/112 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, že je třeba vycházet ze složení obratu hospodářského subjektu, a to i pro určení takzvaných 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 osobou povinnou k dani?“

K předběžné otázce

Úvodní poznámky

- 19 Zprv, přestože předkládající soud formálně odkázal ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na články 168 a 173 až 175 směrnice 2006/112, je třeba poukázat na to, že ve zdaňovacím období dotčeném v původním řízení byl nárok na odpočet daně osob povinných k dani upraven hlavně články 17 a 19 šesté směrnice.

- 20 Zadruhé ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce tím, že přijal čl. 19 odst. 5 a článek 19-a NPR č. 633/72, hodlal použít odchylnou metodu stanovenou v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice.
- 21 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) a článek 19 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě a vnitrostátní praxi, jako jsou právní úprava a praxe dotčené v původním řízení, které osobě povinné k dani ukládají:
- uplatnit na veškeré zboží a služby, které pořídila, odpočitatelný podíl založený na obratu, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na povaze a skutečném určení každého z pořízených zboží a služeb, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou ze zdanitelných a nezdanitelných činností; a
 - vycházet ze složení svého obratu za účelem určení plnění kvalifikovatelných jako „příležitostná“.

Odpověď Soudního dvora

- 22 Bez dalšího je třeba připomenout, že podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice mají osoby povinné k dani možnost odpočíst daň, které podléhá pořízení nebo dodání zboží či služeb určených výlučně k uskutečňování zdanitelných plnění.
- 23 Pokud jde o zboží a služby určené zároveň pro potřeby plnění zakládajících nárok na odpočet a plnění, která takový nárok nezakládají, čl. 17 odst. 5 první pododstavec této směrnice stanoví, že odpočitatelný je jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění.
- 24 Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice nicméně členským státům umožňuje, aby si zvolily specifické metody určení nároku na odpočet, které mají odchylnou povahu, mezi něž patří metoda uvedená v písm. d) tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).
- 25 Podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice může členský stát oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených.
- 26 Zaprvé je třeba zkoumat, zda čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice, vykládaný ve svém kontextu, musí být vykládán v tom smyslu, že metoda výpočtu nároku na odpočet DPH, kterou stanoví, předpokládá použití odpočitatelného podílu založeného na obratu.
- 27 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že na rozdíl od ostatních odchylných metod výpočtu, které jsou uvedeny v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, metoda uvedená v jeho písmenu d) výslovně stanoví, že se tato metoda uplatní v souladu s pravidlem uvedeným v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice.
- 28 Jak přitom vyplývá z bodu 23 tohoto rozsudku, pravidlo uvedené v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice neuvádí, jak má být část DPH, která je úměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet, konkrétně určena.
- 29 Druhý pododstavec čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, který bezprostředně následuje po prvním pododstavci a začíná výrazem „[t]ento podíl“, který tak odkazuje na odpočitatelný podíl uvedený v prvním pododstavci, ovšem uvádí, že uvedený podíl musí být určen v souladu s článkem 19 této směrnice.

- 30 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice přitom stanoví, že odpočitatelný podíl stanovený v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice musí být stanoven na základě zlomku, který má v čitateli obrat připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet, a ve jmenovateli obrat připadající na tato plnění a plnění, která nárok na odpočet nezakládají.
- 31 Odkaz uvedený v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice je tak třeba vykládat v souladu s pravidlem uvedeným v prvním pododstavci tohoto odstavce tak, že předpokládá při provedení uvedeného ustanovení použití odpočitatelného podílu založeného na obratu.
- 32 Z toho vyplývá, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice, vykládaný ve spojení s čl. 17 odst. 5 prvním a druhým pododstavcem, jakož i s čl. 19 odst. 1 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že metoda výpočtu nároku na odpočet DPH, kterou stanoví, předpokládá použití podílu založeného na obratu.
- 33 Zadruhé je třeba zkoumat, zda čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice brání tomu, aby členský stát ukládal osobě povinné k dani uplatnit na veškeré zboží a služby, které pořídila, odpočitatelný podíl založený na obratu, a to bez ohledu na povahu a skutečné určení každého z těchto zboží a těchto služeb.
- 34 V této souvislosti ze samotného znění čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice vyplývá, že výpočet odpočitatelného podílu pro účely určení částky odpočitatelné DPH je v zásadě vyhrazen pouze pro zboží a služby, které osoba povinná k dani používá k uskutečňování jak hospodářských plnění zakládajících nárok na odpočet, tak hospodářských plnění nezakládajících nárok na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40, a ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 25).
- 35 Kromě toho je podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) šesté směrnice členským státům umožněno 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“.
- 36 Vzhledem k tomu, že čl. 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice, který je výslovně zmíněn v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) této směrnice, odkazuje jak na plnění zakládající nárok na odpočet, tak na plnění, která tento nárok nezakládají, je třeba chápat výraz „všech plnění tam uvedených“ tak, že se týká obou druhů plnění zmíněných v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci uvedené směrnice.
- 37 Na rozdíl od prvního pododstavce čl. 17 odst. 5 šesté směrnice přitom třetí pododstavec písm. d) téhož čl. 17 odst. 5 nepoužívá výraz „jak [...] tak“.
- 38 Při neexistenci takového upřesnění musí být čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice chápán tak, že odkazuje na veškeré zboží a služby, které dotyčná osoba povinná k dani používá k uskutečnění jak plnění zakládajících nárok na odpočet, tak plnění, která tento nárok nezakládají, aniž je třeba, aby toto zboží a tyto služby sloužily k uskutečňování obou těchto druhů plnění zároveň.
- 39 Je totiž třeba připomenout, že pokud lze ustanovení unijního práva vykládat několika způsoby, je třeba přijmout takový výklad, který zajistí jeho užitečný účinek (viz zejména rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, bod 41).
- 40 Vykládat čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) šesté směrnice tak, že se použije jen ve vztahu ke zboží a službám používaným k uskutečnění „jak“ plnění zakládajících nárok na odpočet, „tak“ plnění, která tento nárok nezakládají, by přitom vedlo k tomu, že by se tomuto ustanovení přiznal stejný význam, jako je rozsah článku 17 odst. 5 prvního pododstavce této směrnice, od kterého se však toto ustanovení má odchylovat.

- 41 Předkládající soud má podle všeho pochybnosti ohledně slučitelnosti výkladu uvedeného v bodě 38 tohoto rozsudku se zásadami proporcionality odpočtů, efektivity nároku na odpočet daně a neutrality DPH.
- 42 Aniž je však třeba zabývat se přesným dopadem těchto zásad na výklad čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice, je třeba konstatovat, že zohlednění těchto zásad, kterými se řídí systém DPH, avšak od kterých se zákonodárce může právoplatně odchýlit, každopádně nemůže odůvodnit výklad, který by uvedenou výjimku, výslovně zamýšlenou zákonodárcem, zbavil veškerého užitečného účinku.
- 43 Závěry uvedené v bodě 38 tohoto rozsudku jsou nadto podpořeny jedním z cílů sledovaných šestou směrnicí, který je, jak vyplývá z jejího sedmnáctého bodu odůvodnění, umožnit zavedení relativně jednoduchých prováděcích pravidel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 35).
- 44 Při použití pravidla výpočtu stanoveného v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. d) šesté směrnice totiž osoby povinné k dani nemají povinnost přiřadit zboží a služby, které pořizují, buď k plněním zakládajícím nárok na odpočet, nebo k plněním, která tento nárok nezakládají, nebo k oběma těmto druhům plnění, a tudíž vnitrostátní daňové správy nemusejí ověřovat, zda toto přiřazení bylo správně provedeno.
- 45 Zatřetí je třeba určit, zda je s ohledem na čl. 19 odst. 2 šesté směrnice členskému státu umožněno uložit, aby tato osoba povinná k dani vycházela rovněž ze složení svého obratu za účelem určení mezi uskutečněnými plněními těch plnění, která jsou kvalifikovatelná jako „příležitostná“.
- 46 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle čl. 19 odst. 2 šesté směrnice se pro účely stanovení podílu uvedeného v odstavci 1 tohoto článku vylučuje výše obratu vztahující se k „příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím“. Šestá směrnice přitom posledně uvedený pojem nedefinuje.
- 47 Soudní dvůr však již upřesnil, že i když rozsah příjmů dosažených finančními operacemi spadajícími do rozsahu působnosti šesté směrnice může naznačovat, že tyto operace nesmí být považovány za „příležitostné“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 této směrnice, nemůže skutečnost, že takovými operacemi je dosažen vyšší příjem, než je příjem, který je dosažen činností, o které dotčený podnik uvádí, že je jeho hlavní činností, sama o sobě vyloučit možnost kvalifikovat je jako „příležitostná plnění“ ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM C-77/01, EU:C:2004:243, bod 77).
- 48 Mimoto z judikatury Soudního dvora vyplývá, že hospodářská činnost musí být považována za „příležitostnou“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, jestliže nepředstavuje přímé, soustavné a nutné rozšíření zdanitelné činnosti podniku a jestliže neobnáší v podstatné míře využití zboží a služeb podléhajících DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, bod 22; ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 76, a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 31).
- 49 Musí být tedy konstatováno, že složení obratu osoby povinné k dani představuje relevantní prvek pro určení, zda některá plnění musí být považována za „příležitostná“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 druhé věty šesté směrnice, avšak je třeba zohlednit za tímto účelem i poměr těchto plnění ke zdanitelným činnostem této osoby povinné k dani a případně použití zboží a služeb, které podléhají DPH, jež s sebou nesou.

50 Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) a článek 19 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě a vnitrostátní praxi, jako jsou právní úprava a praxe dotčené v původním řízení, které osobě povinné k dani ukládají:

- uplatnit na veškeré zboží a služby, které pořídila, odpočitatelný podíl založený na obratu, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na povaze a skutečném určení každého z pořízených zboží a služeb, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou ze zdanitelných a nezdanitelných činností; a
- vycházet ze složení svého obratu za účelem určení plnění kvalifikovatelných jako „příležitostná“, pokud posouzení provedené za tímto účelem zohledňuje i poměr těchto plnění ke zdanitelným činnostem této osoby povinné k dani a případně použití zboží a služeb, které podléhají DPH, jež obnášejí.

K nákladům řízení

51 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. d) a článek 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě a vnitrostátní praxi, jako jsou právní úprava a praxe dotčené v původním řízení, které osobě povinné k dani ukládají:

- uplatnit na veškeré zboží a služby, které pořídila, odpočitatelný podíl založený na obratu, aniž by stanovily metodu výpočtu založenou na povaze a skutečném určení každého z pořízených zboží a služeb, která by objektivně odrážela skutečný podíl vzniklých výdajů na každou ze zdanitelných a nezdanitelných činností; a
- vycházet ze složení svého obratu za účelem určení plnění kvalifikovatelných jako „příležitostná“, pokud posouzení provedené za tímto účelem zohledňuje i poměr těchto plnění ke zdanitelným činnostem této osoby povinné k dani a případně použití zboží a služeb, které podléhají DPH, jež obnášejí.

Podpisy