



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

16. června 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES —
Odpočet daně zaplacené na vstupu — Článek 173 odst. 1 — Zboží a služby používané jak pro
zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně (zboží a služby používané pro smíšené účely) —
Určení výše odpočtu daně z přidané hodnoty — Odpočitatelný podíl — Článek 174 —
Odpočitatelný podíl vyčíslený na základě klíče pro rozdělení založeného na obratu — Článek 173
odst. 2 — Výjimky — Článek 175 — Pravidlo o zaokrouhlování odpočitatelného podílu — Články 184
a 185 — Oprava odpočtu“

Ve věci C-186/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Finanzgericht Münster (Finanční soud v Münsteru, Německo) ze dne 17. března 2015,
došlým Soudnímu dvoru dne 24. dubna 2015, v řízení

Kreissparkasse Wiedenbrück

proti

Finanzamt Wiedenbrück,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

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

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Kreissparkasse Wiedenbrück O. Petersem, Steuerberater,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Wasmeierem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 173 odst. 2, čl. 175 odst. 1 a článku 184 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Kreissparkasse Wiedenbrück (dále jen „Kreissparkasse“) a Finanzamt Wiedenbrück (finanční úřad ve Wiedenbrücku, Německo) ohledně výpočtu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH), která je splatná nebo byla odvedena při pořízení zboží a služeb používaných k uskutečnění plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není (dále jen „zboží a služby používané pro smíšené účely“).

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

- 3 Článek 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), nazvaný „Vznik a rozsah nároku“ na odpočet daně, v odstavci 5 stanoví:

„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;

[...]“

- 4 Článek 19 šesté směrnice, nadepsaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, v odstavci 1 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 daň z přidané hodnoty odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, 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. 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.“

- 5 Uvedená směrnice byla zrušena směrnicí 2006/112, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

Směrnice 2006/112

- 6 Bod 3 odůvodnění směrnice 2006/112 uvádí:

„Aby se zajistilo, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné přepracovat strukturu a znění uvedené směrnice, přestože toto přepracování v zásadě nepřinese žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech. S přepracováním je však nevyhnutelně spojeno několik málo věcných změn, které by nicméně měly být provedeny. Případy provedení takových změn jsou uvedeny úplným výčtem v ustanoveních upravujících provedení směrnice ve vnitrostátním právu a její vstup v platnost.“

- 7 Článek 173 uvedené směrnice zní takto:

„1. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná [...], tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Odpočitatelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani.

2. Členské státy mohou přijmout tato opatření:

- a) povolit osobě povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;
- b) vyžadovat od osoby povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pro každou oblast oddělené účetnictví;
- c) povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části;
- d) povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v odst. 1 prvním pododstavci u veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;

[...]“

8 Článek 174 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Odpočitatelný podíl je dán zlomkem, který obsahuje tyto částky:

- a) v čitateli celkovou výši ročního obratu, bez DPH, vztahujícího se k plněním, u nichž je daň odpočitatelná [...]
- b) ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a k plněním, u nichž daň není odpočitatelná.

Členské státy mohou do jmenovatele zahrnout celkovou výši dotací jiných než těch, které jsou přímo spojeny s cenou dodání zboží nebo poskytnutí služby podle článku 73.“

9 Článek 175 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Odpočitatelný podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.“

10 Článek 184 uvedené směrnice zní následovně:

„Počáteční odpočet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

11 Článek 185 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.“

12 Článek 186 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.“

13 Články 411 až 414 uvedené směrnice jsou součástí kapitoly 3, nazvané „Provedení a vstup v platnost“, v hlavě XV této směrnice.

14 Článek 411 této směrnice zní takto:

„1. Zrušují se směrnice 67/227/EHS a [šestá směrnice], aniž jsou dotčeny povinnosti členských států, pokud jde o lhůty pro provedení těchto směrnic ve vnitrostátním právu a pro jejich použitelnost uvedené v části B přílohy XI.

2. Odkazy na zrušené směrnice se považují za odkazy na tuto směrnici v souladu se srovnávací tabulkou obsaženou v příloze XII.“

15 Článek 412 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s čl. 2 odst. 3, článkem 44, čl. 59 odst. 1, článkem 399 a přílohou III bodem 18 k 1. lednu 2008. Neprodleně sdělí Komisi znění těchto předpisů a srovnávací tabulku mezi nimi a touto směrnicí.

Tyto předpisy přijaté členskými státy musí obsahovat odkaz na tuto směrnici nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení. Způsob odkazu si stanoví členské státy.

2. Členské státy sdělí Komisi znění hlavních vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti upravené touto směrnicí.“

16 Článek 413 uvedené směrnice stanoví:

„Tato směrnice vstupuje v platnost dnem 1. ledna 2007.“

17 Článek 414 téže směrnice zní následovně:

„Tato směrnice je určena členským státům.“

Německá právní úprava

18 Ustanovení § 15 odst. 4 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG “), které je nadepsáno „Nárok na odpočet“, stanoví:

„Používá-li podnikatel zboží dodané, dovezené nebo pořízené uvnitř Společenství pro svůj podnik nebo jemu poskytnutou službu jen zčásti k uskutečňování plnění, u kterých je vyloučen nárok na odpočet, není odpočitatelná ta část daně zaplacené na vstupu, která hospodářsky připadá na uvedená plnění. Podnikatel může neodpočitatelné části stanovit na základě objektivního odhadu. Určení neodpočitatelné části daně podle poměru mezi obratem, který vylučuje odpočet daně, a obratem, který opravňuje k odpočtu daně, je přípustný pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské přiřazení.“

19 Ustanovení § 15a odst. 1 UStG zní následovně:

„Jestliže se okolnosti zohledněné při určení výše původního odpočtu změní v průběhu pěti let od prvního využití investičního majetku, který je pro uskutečnění plnění použit pouze jednou, provede se kompenzace za každý kalendářní rok odpovídající těmto změnám prostřednictvím oprav odpočtů daně na vstupu, která zatížila pořizovací nebo výrobní náklady. [...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

20 Kreissparkasse je úvěrovou institucí.

21 Kreissparkasse stanovila odpočitatelný podíl u DPH za nakoupené zboží a služby používané pro smíšené účely na 13,55 % pro rok 2009 a na 13,18 % pro rok 2010, přičemž tato čísla zaokrouhlila na 14 %. Při určování výše opravy, která se měla podle § 15a UStG za tyto roky provést z důvodu, že se Kreissparkasse vzdala osvobození od daně u transakcí se zákazníky-podnikateli, tato společnost rovněž zaokrouhlila odpočitatelný podíl na 14 %.

22 V návaznosti na finanční kontrolu za uvedené dva roky, která proběhla v roce 2011, vydal finanční úřad ve Wiedenbrücku dne 3. ledna 2012 dvě rozhodnutí, jimiž Kreissparkasse adresoval opravný daňový výměr, neboť podle něj nesprávně zaokrouhlila odpočitatelný podíl DPH nahoru.

23 Kreissparkasse podala proti těmto rozhodnutím odvolání s poukazem na ustanovení čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112, z něhož podle ní vyplývá, že odpočitatelný podíl se zaokrouhluje na celé procento nahoru.

24 Rozhodnutím ze dne 13. června 2012 finanční úřad ve Wiedenbrücku zamítl toto odvolání z důvodu, že čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 se uplatní, jen pokud dotčený členský stát nevyužil čl. 173 odst. 2 této směrnice, který umožňuje odchýlit se od způsobu výpočtu stanoveného v čl. 173 odst. 1 druhém pododstavci uvedené směrnice. Podle tohoto úřadu přitom Spolková republika Německo tuto možnost využila, neboť podle § 15 odst. 4 třetí věty UStG se odpočitatelný podíl pokud možno stanoví na základě tzv. hospodářského přiřazení.

- 25 Kreissparkasse napadla rozhodnutí finančního úřadu ve Wiedenbrücku ze dne 13. června 2012 žalobou podanou dne 16. července 2012 k Finanzgericht Münster (Finanční soud v Münsteru, Německo). Předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr v bodě 21 rozsudku ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), rozhodl, že pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 19 odst. 1 druhém pododstavci šesté směrnice se neuplatní, pokud dotčené zboží a služby spadají do některého ze zvláštních režimů upravených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci poslední uvedené směrnice. Má však pochybnosti o tom, zda toto řešení platí i v případě čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112.
- 26 Za těchto podmínek se Finanzgericht Münster (Finanční soud v Münsteru) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Jsou členské státy povinny použít pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112, pokud je odpočitatelný podíl vypočten jedním ze zvláštních způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 písm. a), b), c) nebo d) této směrnice?
- 2) Jsou členské státy povinny použít pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 v případě opravy odpočitatelné daně na vstupu podle článku 184 a násl. této směrnice, pokud se odpočitatelný podíl vypočte ve smyslu čl. 175 odst. 1 směrnice jedním ze zvláštních způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 písm. a), b), c) nebo d) této směrnice, resp. podle čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. a), b, c) nebo d) šesté směrnice?
- 3) Jsou členské státy povinny provést opravu odpočtu daně na vstupu podle článku 184 a násl. směrnice 2006/112 za použití pravidla o zaokrouhlování (2. otázka) tak, že odpočet daně na vstupu, u něhož má být provedena oprava, se zaokrouhlí ve prospěch osoby povinné k dani na celé procento směrem nahoru, nebo dolů?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 27 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že členské státy nemají povinnost použít pravidlo o zaokrouhlování stanovené v tomto ustanovení, pokud se odpočitatelný podíl počítá jedním ze způsobů stanovených jako výjimka v čl. 173 odst. 2 této směrnice.
- 28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 175 odst. 1 uvedené směrnice pouze stanoví, že „odpočitatelný podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.“
- 29 Je proto třeba konstatovat, že na první otázku nelze na základě znění tohoto ustanovení odpovědět, jelikož v něm není uvedeno nic k případnému použití pravidla o zaokrouhlování stanoveného v tomto ustanovení v případě, že se použije jeden z odchýlných způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 téže směrnice.
- 30 Za těchto podmínek je třeba čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládat s přihlédnutím ke kontextu, do něhož toto ustanovení zapadá, a k cílům sledovaným uvedenou směrnicí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2016, Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, bod 29).
- 31 Pokud jde o kontext ustanovení, je třeba uvést, že čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 je součástí podkategorie ustanovení kapitoly 2, nazvané „Odpočitatelný podíl“, v hlavě X této směrnice. Ustanovení této kapitoly mají upravit nárok na odpočet DPH z nabytého zboží a služeb používaných pro smíšené účely.

- 32 Tato podkategorie ustanovení je koncipována okolo čl. 173 odst. 1 uvedené směrnice, jehož první pododstavec zakotvuje zásadu částečného odpočtu DPH z tohoto typu zboží a služeb. Druhý pododstavec tohoto ustanovení stanoví, že odpočitatelný podíl se určí pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani podle článků 174 a 175 uvedené směrnice.
- 33 Takto strukturovanou podkategorii ustanovení tak lze vykládat v tom smyslu, že pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 lze použít vždy, když jde o zboží či službu používané pro smíšené účely.
- 34 Článek 173 odst. 2 uvedené směrnice však stanoví výjimky ze způsobu určení nároku na odpočet podle ustanovení odstavce 1 tohoto článku. S ohledem na cíl sledovaný tímto čl. 173 odst. 2 je tedy třeba zkoumat, zda mohou mít tyto výjimky vliv na závěr učiněný v předchozím bodě.
- 35 V tomto ohledu je nesporné, že možnost odchýlit se od způsobu výpočtu nároku na odpočet stanoveného v čl. 173 odst. 1 této směrnice 2006/112, kterou čl. 173 odst. 2 dává členským státům, jim má umožnit 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 rozsudek ze dne 10. července 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29 a citovaná judikatura).
- 36 Bylo by přitom v rozporu s tímto cílem, pokud by se pro účely stanovení odpočitatelného podílu v případě, že členské státy využijí jednu z možností nabízených v čl. 173 odst. 2 směrnice 2006/112, uplatnilo pravidlo, že se odpočitatelný podíl zaokrouhluje na celé procento nahoru.
- 37 Jelikož členské státy mohou přijmout opatření v zájmu dosažení přesnějších výsledků při stanovování rozsahu nároku na odpočet daně, bylo by nekoherentní, pokud by členské státy, které se rozhodly přijmout taková opatření, musely použít pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112, a nemohly tak přijmout či použít jiné přesnější či lépe přizpůsobené pravidlo ani zakázat zaokrouhlování procentně vyjádřeného odpočitatelného podílu.
- 38 Z výše uvedeného vyplývá, že členský stát sice může akceptovat pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 pro všechny případy, kde se počítá nárok na odpočet DPH u nabytého zboží či služeb používaných pro smíšené účely, a to i pokud využije výjimku stanovenou v čl. 173 odst. 2 této směrnice, avšak v případě, že má být nárok na odpočet vypočítán na základě jedné z těchto výjimek, členské státy toto pravidlo použít nemusí.
- 39 Soudní dvůr ostatně dospěl k podobnému závěru, pokud jde o výklad čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, když v bodě 25 rozsudku ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), konstatoval, že členské státy nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování podle čl. 19 odst. 1, pokud používají způsoby výpočtu stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. a), b) c) nebo d), ale mohou přijmout vlastní pravidla o zaokrouhlování, dodrží-li zásady, na kterých je založen společný systém DPH.
- 40 Tato judikatura je relevantní, jelikož z bodu 3 odůvodnění směrnice 2006/112 vyplývá, že jejím přijetím nedošlo k věcné změně stávající právní úpravy společného systému DPH s výjimkou změn taxativně upravených v ustanoveních týkajících se provedení této směrnice a jejího vstupu v platnost a že tato ustanovení obsažená v článcích 411 až 414 uvedené směrnice neodkazují na články 173 až 175 téže směrnice dotčené v projednávané věci.
- 41 Články 173 až 175 směrnice 2006/112 je proto třeba vykládat stejně jako ustanovení čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce a čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté směrnice upravující odpočet DPH u zboží a služeb používaných pro smíšené účely.

- 42 Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že členské státy nemají povinnost použít pravidlo o zaokrouhlování stanovené v tomto ustanovení, pokud se odpočitatelný podíl počítá jedním ze způsobů stanovených jako výjimka v čl. 173 odst. 2 této směrnice.

K druhé otázce

- 43 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 184 a násl. směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že členské státy jsou povinny použít v případě opravy pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 této směrnice, pokud se odpočitatelný podíl vypočítal jedním ze zvláštních způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 uvedené směrnice nebo v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice.
- 44 Zaprvé je třeba připomenout, jak bylo uvedeno v bodě 41 tohoto rozsudku, že výjimky stanovené v čl. 173 odst. 2 směrnice 2006/112 jsou obdobou výjimek stanovených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice.
- 45 Pro účely odpovědi na druhou otázku proto není třeba rozlišovat, zda se odpočitatelný podíl vypočte jedním ze způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 směrnice 2006/112 nebo v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice.
- 46 Zadruhé se podle článku 184 směrnice 2006/112 počáteční odpočet daně opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok. Podle čl. 185 odst. 1 této směrnice se oprava provede zejména v případě, že se změnily okolnosti zohledněné původně při určování výše odpočtu.
- 47 Vykládáme-li tato dvě ustanovení společně, výše opravy, kterou je třeba provést, pokud se jeví, že došlo ke změně okolností zohledněných původně při určování výše odpočtu, musí být určena tak, aby výše konečného odpočtu odpovídala odpočtu, na který by měla osoba povinná k dani nárok, pokud by byla tato změna zohledněna již na počátku. Při výpočtu této částky musí být dále zohledněny stejné okolnosti jako na počátku s výjimkou té, která se změnila.
- 48 Pravidlo o zaokrouhlování stanoveného v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 je přitom jednou ze skutečností zohledněných při určování původní výše odpočtu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 46).
- 49 Pokud je však odpočitatelný podíl určován na základě jedné z výjimek stanovených v čl. 173 odst. 2 uvedené směrnice, je třeba připomenout, jak vyplývá z bodu 38 tohoto rozsudku, že členské státy nejsou povinny používat toto pravidlo o zaokrouhlování při určování původní výše odpočtu.
- 50 Členské státy tedy musí pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 použít při opravě pouze v případě, že uvedené pravidlo použily při určování původní výše odpočtu, což nemá vliv na situaci, kdy ke změně okolností, jež vedla k nutnosti provést tuto opravu, došlo novým použitím způsobu výpočtu stanoveného v čl. 173 odst. 1 druhém pododstavci této směrnice nebo novým použitím uvedeného pravidla o zaokrouhlování.
- 51 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 184 a násl. směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že členské státy jsou povinny použít v případě opravy pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 této směrnice, pokud se odpočitatelný podíl vypočetl na základě vnitrostátních právních předpisů jedním ze zvláštních způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 nebo v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice, pouze v případě, že toto pravidlo bylo použito k určení původní výše odpočtu.

K třetí otázce

- 52 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu že členské státy mají povinnost opravit na základě článků 184 až 192 této směrnice odpočty provedené podle pravidla o zaokrouhlování stanoveného v článku 175 tak, aby se opravovaný odpočitatelný podíl zaokrouhlil ve prospěch osoby povinné k dani směrem nahoru či dolů.
- 53 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, přitom vyplývá, že ve věci v původním řízení byl odpočitatelný podíl vypočten na základě jedné z výjimek stanovených v čl. 173 odst. 2 směrnice 2006/112 a že německá právní úprava nestanoví, že musí být zaokrouhlován.
- 54 Z předkládacího rozhodnutí dále vyplývá, že ke změně okolností zohledňovaných při určování výše odpočtu, která byla důvodem pro opravu dotčenou ve věci v původním řízení, došlo z důvodu, že se Kreissparkasse vzdala osvobození od daně u obchodních transakcí se zákazníky-podnikateli, a nikoli na základě rozhodnutí dotčeného členského státu používat pro příště způsob výpočtu stanovený v čl. 173 odst. 1 druhém pododstavci či pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112.
- 55 Vzhledem ke konstatováním uvedeným v bodě 47 tohoto rozsudku tedy není třeba v takové věci, jako je věc dotčená v původním řízení, použít v případě opravy pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112.
- 56 Za těchto podmínek není namístě na třetí otázku odpovídat.

K nákladům řízení

- 57 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 (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 175 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že členské státy nemají povinnost použít pravidlo o zaokrouhlování stanovené v tomto ustanovení, pokud se odpočitatelný podíl počítá jedním ze způsobů stanovených jako výjimka v čl. 173 odst. 2 této směrnice.
- 2) Článek 184 a násl. směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že členské státy jsou povinny použít v případě opravy pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 této směrnice, pokud se odpočitatelný podíl vypočetl na základě vnitrostátních právních předpisů jedním ze zvláštních způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 nebo v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci 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, pouze v případě, že toto pravidlo bylo použito k určení původní výše odpočtu.

Podpisy.