

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

16. června 2016 (\*)

„řízení o předložené otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Odpověď 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 odpovídající daně z přidané hodnoty – Odpověditelný podíl – Článek 174 – Odpověditelný podíl vyjádřený na základě klíče pro rozdělení založeného na obratu – Článek 173 odst. 2 – Výjimky – Článek 175 – Pravidlo o zaokrouhlování odpověditelného podílu – Články 184 a 185 – Oprava odpovědi“

Ve věci C-186/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předložené 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 vč bez stanoviska,

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 Wiedenbrücker, 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 obrátu – 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 účtenictví;
- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účtenictví;
- 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 ?itateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním, u nichž je da? z p?ídané hodnoty odpo?itatelná podle ?l. 17 odst. 2 a 3, bez dan? z p?ídané hodnoty,
- ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a pln?ním, u nichž není da? z p?ídané hodnoty odpo?itatelná, bez dan? z p?ídané hodnoty. ?lenské státy mohou do jmenovatele rovn?ž zahrnout celkovou výši dotací krom? t?ch, které jsou uvedeny v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ro?n? a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.“

5 Uvedená sm?rnice byla zrušena sm?rnici 2006/112, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

Sm?rnice 2006/112

6 Bod 3 od?vodn?ní sm?rnice 2006/112 uvádí:

„Aby se zajistilo, že ustanovení budou uspo?ádána jasným a racionálním zp?sobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy, je vhodné p?epracovat strukturu a zn?ní uvedené sm?rnice, p?estože toto p?eprocování v zásad? nep?inese žádné v?cné zm?ny ve stávajících právních p?edpisech. S p?eprocováním je však nevyhnuteln? spojeno n?kolik málo v?cných zm?n, které by nicmén? m?ly být provedeny. P?ípady provedení takových zm?n jsou uvedeny úplným vý?tem v ustanoveních upravujících provedení sm?rnice ve vnitrostátním právu a její vstup v platnost.“

7 ?lánek 173 uvedené sm?rnice zní takto:

„1. V p?ípad? zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro pln?ní, u nichž je da? odpo?itatelná [...], tak i pro pln?ní, u nichž da? odpo?itatelná není, je odpo?itatelný jen podíl dan? p?ípadající na hodnotu prvního druhu pln?ní.

Odpo?itatelný podíl se stanoví v souladu s ?lánsky 174 a 175 pro všechna pln?ní uskute?ná osobou povinnou k dani.

2. ?lenské státy mohou p?ijmout tato opat?ení:

- a) povolit osob? povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede odd?lené ú?etnictví;
- b) vyžadovat od osoby povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti a vedla pro každou oblast odd?lené ú?etnictví;
- c) povolit osob? povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpo?et dan? na základ? použití bu? veškerého zboží a služeb, nebo jejich ?ásti;
- d) povolit osob? povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpo?et dan? podle pravidla stanoveného v odst. 1 prvním pododstavci u veškerého zboží a služeb použitých p?i všech pln?ních tam uvedených;

[...]“

8 ?lánek 174 odst. 1 téže sm?rnice stanoví:

„Odpo?itatelný podíl je dán zlomkem, který obsahuje tyto ?ástky:

a) v ?itateli celkovou výši ro?ního obratu, bez DPH, vztahujícího se k pln?ním, u nichž je da? odpo?itatelná [...]

b) ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu, bez DPH, vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a k pln?ním, u nichž da? není odpo?itatelná.

?lenské státy mohou do jmenovatele zahrnout celkovou výši dotací jiných než t?ch, které jsou p?ímo spojeny s cenou dodání zboží nebo poskytnutí služby podle ?lánku 73.“

9 ?lánek 175 odst. 1 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Odpo?itatelný podíl se stanoví ro?n? a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.“

10 ?lánek 184 uvedené sm?rnice zní následovn?:

„Po?áte?ní odpo?et dan? se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok.“

11 ?lánek 185 odst. 1 téže sm?rnice stanoví:

„Oprava se provede, zejména pokud se po podání p?iznání k dani zm?ní okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpo?tu, například byly-li zrušeny ur?ité koup? nebo byla-li získána ur?itá snížení ceny.“

12 ?lánek 186 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„?lenské státy stanoví provád?cí pravidla k ?lánk?m 184 a 185.“

13 ?lánky 411 až 414 uvedené sm?rnice jsou sou?ástí kapitoly 3, nazvané „Provedení a vstup v platnost“, v hlav? XV této sm?rnice.

14 ?lánek 411 této sm?rnice zní takto:

„1. Zrušují se sm?rnice 67/227/EHS a [šestá sm?rnice], aniž jsou dot?eny povinnosti ?lenských stát?, pokud jde o lh?ty pro provedení t?chto sm?rníc ve vnitrostátním právu a pro jejich použitelnost uvedené v ?ásti B p?ílohy XI.

2. Odkazy na zrušené sm?rnice se považují za odkazy na tuto sm?rnicí v souladu se srovnávací tabulkou obsaženou v p?íloze XII.“

15 ?lánek 412 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„1. ?lenské státy uvedou v ú?innost právní a správní p?edpisy nezbytné pro dosažení souladu s ?l. 2 odst. 3, ?lánkem 44, ?l. 59 odst. 1, ?lánkem 399 a p?ílohou III bodem 18 k 1. lednu 2008. Neprodlen? sd?lí Komisi zn?ní t?chto p?edpis? a srovnávací tabulku mezi nimi a touto sm?rnicí.

Tyto p?edpisy p?ijaté ?lenskými státy musí obsahovat odkaz na tuto sm?rnicí nebo musí být takový odkaz u?in?n p?i jejich ú?edním vyhlášení. Zp?sob odkazu si stanoví ?lenské státy.

2. ?lenské státy sd?lí Komisi zn?ní hlavních vnitrostátních právních p?edpis?, které p?ijmou v oblasti upravené touto sm?rnicí.“

16 ?lánek 413 uvedené sm?rnice stanoví:

„Tato sm?rnice vstupuje v platnost dnem 1. ledna 2007.“

17 ?lánek 414 téže sm?rnice zní následovně:

„Tato sm?rnice je určena ?lenským státem.“

### *N?mecká 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 uskutečnění plnění, u kterých je vyloučen nárok na odpočet, není odpočetitelná ta část daně zaplacené na vstupu, která hospodářsky připadá na uvedená plnění. Podnikatel může neodpočetitelné části stanovit na základě objektivního odhadu. Určení neodpočetitelné části daně podle poměru mezi obratem, který vylučuje odpočet daně, a obratem, který opravuje k odpočtu daně, je přípustný pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské řízení.“

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

„Jestliže se okolnosti zohledněné při určení výše povodního 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 tímto změnám prostřednictvím oprav odpočtu daně na vstupu, která zatížila pořizovací nebo výrobní náklady. [...]“

### **Spor v povodním řízení a pedbžné otázky**

20 Kreissparkasse je úřadovou institucí.

21 Kreissparkasse stanovila odpočetitelný 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 určení 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 odpočetitelný 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 odpočetitelný podíl DPH nahoru.

23 Kreissparkasse podala proti těmto rozhodnutím odvolání s poukazem na ustanovení ?l. 175 odst. 1 sm?rnice 2006/112, z něhož podle ní vyplývá, že odpočetitelný podíl se zaokrouhluje na celé procento nahoru.

24 Rozhodnutím ze dne 13. června 2012 finanční úřad ve Wiedenbrücku zamítl toto odvolání z důvodu, že ?l. 175 odst. 1 sm?rnice 2006/112 se uplatní, jen pokud dotčený ?lenský stát nevyužil ?l. 173 odst. 2 této sm?rnice, který umožňuje odchýlit se od zprůsobu výpočtu stanoveného v ?l. 173 odst. 1 druhém pododstavci uvedené sm?rnice. Podle tohoto úřadu přitom Spolková republika N?mecko tuto možnost využila, neboť podle § 15 odst. 4 třetí vety UStG se odpočetitelný podíl pokud možno stanoví na základě tzv. hospodářského řízení.

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 bodu 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 tímto 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 násled. 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 tímto pododstavce písm. a), b), c) nebo d) šesté směrnice?

3) Jsou členské státy povinny provést opravu daně na vstupu podle článku 184 a násled. 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 rozně 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 ústředního odpůtu DPH z tohoto typu zboží a služeb. Druhý pododstavec tohoto ustanovení stanoví, že odpůitelný podíl se určí pro všechna plnění uskutečovaná 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 odpůet 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 závaznou úpravu v předchozím bodě.

35 V tomto ohledu je nesporné, že možnost odchýlit se od způsobu výpočtu nároku na odpůet 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 odpůet daní (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 odpůitelného podílu v případě, že členské státy využijí jednu z možností nabízených v čl. 173 odst. 2 směrnice 2006/112, uplatnilo pravidlo, že se odpůitelný podíl zaokrouhluje na celé procento nahoru.

37 Jelikož členské státy mohou přijmout opatření v zájmu dosažení přesnějších výsledků při stanovování rozsahu nároku na odpůet daní, 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 procentu vyjádřeného odpůitelného 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 požádá nárok na odpůet 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 odpůet 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 způsob výpočtu stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci písm. a), b) c) nebo d), ale mohou přijmout vlastní pravidla o zaokrouhlování, dodrželi-li zásady, na kterých je založen společný systém DPH.

40 Tato judikatura je relevantní, jelikož z bodu 3 odvodnění směrnice 2006/112 vyplývá, že jejím přijetím nedošlo k včasným 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 ?lánky 173 až 175 sm?rnice 2006/112 je proto t?eba vykládat stejn? jako ustanovení ?l. 17 odst. 5 t?etího pododstavce a ?l. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté sm?rnice upravující odpo?et DPH u zboží a služeb používaných pro smíšené ú?ely.

42 Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 175 odst. 1 sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že ?lenské státy nemají povinnost použít pravidlo o zaokrouhlování stanovené v tomto ustanovení, pokud se odpo?itatelný podíl po?ítá jedním ze zp?sob? stanovených jako výjimka v ?l. 173 odst. 2 této sm?rnice.

#### *K druhé otázce*

43 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánek 184 a násl. sm?rnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že ?lenské státy jsou povinny použít v p?ípad? opravy pravidlo o zaokrouhlování stanovené v ?l. 175 odst. 1 této sm?rnice, pokud se odpo?itatelný podíl vypo?ítal jedním ze zvláštních zp?sob? stanovených v ?l. 173 odst. 2 uvedené sm?rnice nebo v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci šesté sm?rnice.

44 Zprv? je t?eba p?ipomenout, jak bylo uvedeno v bod? 41 tohoto rozsudku, že výjimky stanovené v ?l. 173 odst. 2 sm?rnice 2006/112 jsou obdobou výjimek stanovených v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci šesté sm?rnice.

45 Pro ú?ely odpov?di na druhou otázku proto není t?eba rozlišovat, zda se odpo?itatelný podíl vypo?te jedním ze zp?sob? stanovených v ?l. 173 odst. 2 sm?rnice 2006/112 nebo v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci šesté sm?rnice.

46 Zadruhé se podle ?lánku 184 sm?rnice 2006/112 po?áte?ní odpo?et dan? opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok. Podle ?l. 185 odst. 1 této sm?rnice se oprava provede zejména v p?ípad?, že se zm?nily okolnosti zohledn?né p?vodn? p?i ur?ování výše odpo?tu.

47 Vykládáme-li tato dv? ustanovení spole?n?, výše opravy, kterou je t?eba provést, pokud se jeví, že došlo ke zm?n? okolností zohledn?ných p?vodn? p?i ur?ování výše odpo?tu, musí být ur?ena tak, aby výše kone?ného odpo?tu odpovídala odpo?tu, na který by m?la osoba povinná k dani nárok, pokud by byla tato zm?na zohledn?na již na po?átku. P?i výpo?tu této ?ástky musí být dále zohledn?ny stejné okolnosti jako na po?átku s výjimkou té, která se zm?nila.

48 Pravidlo o zaokrouhlování stanoveného v ?l. 175 odst. 1 sm?rnice 2006/112 je p?itom jednou ze skute?ností zohledn?ných p?i ur?ování p?vodní výše odpo?tu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. ?ervna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C?332/14, EU:C:2016:417, bod 46).

49 Pokud je však odpo?itatelný podíl ur?ován na základ? jedné z výjimek stanovených v ?l. 173 odst. 2 uvedené sm?rnice, je t?eba p?ipomenout, jak vyplývá z bodu 38 tohoto rozsudku, že ?lenské státy nejsou povinny používat toto pravidlo o zaokrouhlování p?i ur?ování p?vodní výše odpo?tu.

50 ?lenské státy tedy musí pravidlo o zaokrouhlování stanovené v ?l. 175 odst. 1 sm?rnice 2006/112 použít p?i oprav? pouze v p?ípad?, že uvedené pravidlo použily p?i ur?ování p?vodní výše odpo?tu, což nemá vliv na situaci, kdy ke zm?n? okolností, jež vedla k nutnosti provést tuto opravu, došlo novým použitím zp?sobu výpo?tu stanoveného v ?l. 173 odst. 1 druhém pododstavci této sm?rnice nebo novým použitím uvedeného pravidla o zaokrouhlování.

51 Vzhledem k výše uvedenému je t?eba na druhou otázku odpov?d?t tak, že ?lánek 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 vypočte na základě vnitrostátních právních předpisů jedním ze zvláštních způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 nebo v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavci šesté směrnice, pouze v případě, že toto pravidlo bylo použito k určení povodní výše odpočtu.

#### *K této otázce*

52 Podstatou této 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 povodním 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 zmíněným okolnostem zohledňovaným při určení výše odpočtu, která byla důvodem pro opravu dotčenou ve věci v povodním řízení, došlo z důvodu, že se Kreissparkasse vzdala osvobození od daní u obchodních transakcí se zákazníky-podnikateli, a nikoli na základě rozhodnutí dotčeného členského státu používat pro příštný 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 povodním řízení, použít v případě opravy pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 175 odst. 1 směrnice 2006/112.

56 Za těchto podmínek není namístě na této otázku odpovídat.

#### **K nákladům řízení**

57 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 daní z přidáné 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 odpovídatelný podíl vypočítá na základě vnitrostátních právních předpisů jedním ze zvláštních způsobů stanovených v čl. 173 odst. 2 nebo v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavci šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, pouze v případě, že toto pravidlo bylo použito k určení původní výše odpovtu.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.