Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 14. decembra 2016 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Zdaňovanie — Daň z pridanej hodnoty — Smernica 77/388/EHS — Článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) — Pôsobnosť — Uplatnenie pomernej časti odpočtu dane z pridanej hodnoty zaťažujúcej nadobúdanie všetkých tovarov a služieb používaných zdaniteľnou osobou — Doplnkové plnenia — Použitie obratu ako indície“

Vo veci C-378/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Commissione Tributaria Regionale di Roma (Regionálna daňová komisia Rím, Taliansko) zo 6. mája 2015 a doručený Súdnemu dvoru 16. júla 2015, ktorý súvisí s konaním:

Mercedes Benz Italia SpA

proti

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory L. Bay Larsen, sudcovia M. Vilaras, J. Malenovský (spravodajca), M. Safjan, a D. Šváby,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. apríla 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Mercedes Benz Italia SpA, v zastúpení: P. Centore, avvocato,

— talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnený zástupca za právnej pomoci E. De Bonis, G. De Bellis a M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a D. Recchia, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 29. júna 2016,

vyhlásil tento

* * Jazyk konania: taliančina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), v jej znení účinnom v čase vzniku skutkových okolností (ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Mercedes Benz Italia Spa (ďalej len „Mercedes Benz“) a Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Daňový úrad – provinčné riaditeľstvo Rím 3, ďalej len „daňový úrad“), ktorý sa týka odpočtu dane z pridanej hodnoty (DPH) vykonaného spoločnosťou Mercedes Benz v zdaňovacom období roku 2004.

Právny rámec

Právo Únie

3 V sedemnástom odôvodnení šiestej smernice sa uvádza:

„keďže členské štáty musia byť schopné v rámci určitých limitov a na základe určitých podmienok zaviesť alebo ponechať špeciálne opatrenia líšiace sa od opatrení tejto smernice, a to s cieľom zjednodušenia inkasovania daní alebo s cieľom predchádzania podvodom alebo neplateniu daní,

…“

4 Článok 13 B tejto smernice stanovoval:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane…:

d) nasledujúce plnenia:
   1. poskytovanie a sprostredkovanie úverov a správa úverov osobou, ktorá ich poskytla,

…“

5 Podľa článku 17 ods. 2 a 5 uvedenej smernice:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou [daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*],

…

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení [V prípade tovarov a služieb používaných zdaniteľnou osobou na uskutočňovanie plnení uvedených

v odsekoch 2 a 3, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a zároveň plnení, pri ktorých právo na odpočet nevzniká, je povolené odpočítať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá je úmerná sume prvých uvedených plnení – *neoficiálny preklad*].

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom.

Členské štáty však majú právo:

a) splnomocniť daňovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby určil pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým, že za každý sektor bude vedený samostatný účet,

b) nútiť daňovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby určil časť za každý sektor svojej podnikateľskej činnosti a viedol samostatné účty za každý sektor,

c) splnomocniť alebo nútiť daňovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby robil odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb,

d) splnomocniť alebo nútiť daňovníka, aby robil odpočet podľa pravidla uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach [povoliť zdaniteľnej osobe alebo jej uložiť povinnosť uskutočniť odpočet podľa pravidla stanoveného v prvom pododseku pri všetkých tovaroch a službách použitých na všetky tam uvedené plnenia – *neoficiálny preklad*]

e) v prípade, keď ide o daň z pridanej hodnoty, ktorá sa daňovníkovi neodpočíta, táto je nesignifikantná a treba ju považovať za nulu [stanoviť, že v prípade, ak je daň z pridanej hodnoty, ktorú zdaniteľná osoba nemôže odpočítať, zanedbateľná, neprihliada sa na ňu – *neoficiálny preklad*].“

6 Článok 19 ods. 1 a 2 tej istej smernice s názvom „Výpočet odpočítateľnej čiastky“ stanovuje:

„1. Čiastka odpočítateľná podľa prvého pododseku článku 17 ods. 5 sa vypočíta podľa vzorca, kde:

— ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť [odpočítať – *neoficiálny preklad*]…,

— ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neznižuje [neodpočítava – *neoficiálny preklad*]…

Táto časť sa určí z ročného základu [sa určí za každý rok – *neoficiálny preklad*] ako percento so zaokrúhlením na číslicu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.

2. Odchylne od ustanovenia odseku 1 budú z výpočtu odpočítateľnej čiastky vylúčené… sumy obratov súvisiacich s plneniami… pokiaľ ide o… náhodilé [doplnkové – *neoficiálny preklad*] plnenia s nehnuteľnosťami a finančné plnenia…“

7 Šiesta smernica bola nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), ktorá vstúpila do platnosti 1. januára 2007.

Talianske právo

8 Článok 10 ods. 1 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekrét prezidenta Talianskej republiky č. 633, ktorým sa zavádza a riadi daň z pridanej hodnoty) z 26. októbra 1972 (GURI č. 292 z 11. novembra 1972) v jeho znení uplatniteľnom na konanie vo veci samej (ďalej len „DPR č. 633/72“) stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

Poskytovanie služieb týkajúcich sa poskytnutia a sprostredkovania úverov, správy úverov a finančné plnenia…“

9 Článok 19 ods. 5 DPR č. 633/72 stanovuje:

„Zdaniteľné osoby vykonávajúce jednak činnosti vedúce k plneniam zakladajúcim právo na odpočítanie dane, jednak činnosti vedúce k plneniam oslobodeným od dane… majú právo na odpočítanie len tej časti DPH, ktorá je úmerná sume prvých uvedených plnení, pričom príslušná suma sa vypočíta uplatnením pomerného výpočtu uvedeného v článku 19a.“

10 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že metóda určenia práva na odpočet stanoveného v článku 19 ods. 5 DPR č. 633/72 sa uplatňuje na všetky tovary a služby nadobudnuté zdaniteľnými osobami vykonávajúcimi plnenia zakladajúce právo na odpočet a plnenia oslobodené od dane.

11 Podľa článku 19a DPR č. 633/72:

„1. Odpočítateľná časť podľa článku 19 ods. 5 sa vypočíta na základe pomeru medzi hodnotou plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, uskutočnených v danom roku a rovnakou hodnotou zvýšenou o plnenia oslobodené od dane uskutočnené v rovnakom roku. Odpočítateľná časť sa zaokrúhľuje na celé číslo nahor alebo nadol v závislosti od toho, či desatinná časť danej hodnoty je alebo nie je vyššia ako päť desatín.

2. Pri výpočte odpočítateľnej časti podľa odseku 1 sa neberú do úvahy… plnenia oslobodené od dane uvedené v bodoch 1 až 9 [článku 10 DPR č. 633/72] v prípade, že nie sú súčasťou hlavnej činnosti zdaniteľnej osoby alebo majú vo vzťahu k zdaniteľným plneniam doplnkový charakter, pričom nie je dotknutá nemožnosť odpočítať daň týkajúcu sa tovarov a služieb použitých výlučne na uskutočnenie týchto plnení.“

12 Článok 36 DPR č. 633/72 je formulovaný takto:

„1. Pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú viaceré činnosti, daň sa uplatňuje celkovo a kumulatívne na všetky činnosti s poukázaním na celkový obrat, s výhradou ustanovení nasledujúcich odsekov.

2. Pokiaľ zdaniteľná osoba prevádzkuje podnik alebo vykonáva súbežne živnostenskú alebo inú profesijnú činnosť, daň sa uplatňuje oddelene na prevádzkovanie podniku a prevádzkovanie živnosti alebo profesijnej činnosti, podľa príslušných uplatniteľných ustanovení a s odkazom na obrat.

3. Zdaniteľné osoby, ktoré prevádzkujú viacero podnikov alebo vykonávajú viacero činností v rámci toho istého podniku, alebo viacero živností alebo profesijných činností, si môžu zvoliť oddelené uplatňovanie dane týkajúcej sa určitých činností, ktoré vykonávajú tým, že svoju voľbu oznámia daňovému úradu v ich daňovom priznaní za predchádzajúci rok alebo v ich ohlásení začiatku činnosti. Za tohto predpokladu sa prizná odpočet stanovený v článku 19 pod podmienkou, že činnosť je predmetom oddeleného účtovníctva, ale odpočet je bez ohľadu na ustanovenia predchádzajúceho odseku vylúčený, pokiaľ ide o daň týkajúcu sa neamortizovateľného majetku na zmiešané použitie.

Voľba vytvára svoje účinky až do jej odvolania a v každom prípade počas obdobia najmenej troch rokov. …. Ustanovenia tohto odseku sa uplatňujú okrem iného na zdaniteľné osoby…, ktoré vykonávajú činnosti oslobodené od dane v zmysle článku 10 ods. 1

4. Daň sa uplatňuje v každom prípade oddelene podľa príslušných uplatniteľných ustanovení a s odkazom na celkový obrat každej z nich…

5. V každom prípade, kde sa daň uplatňuje oddelene pre určitú činnosť, ak je odpočet stanovený v článku 19 znížený na základe uplatnenia odseku 3 toho istého článku alebo sa uplatňuje paušálne, odpočet sa poskytne pre daň týkajúcu sa tovarov a služieb na zmiešané použitie v rozsahu zlomku, ktorý možno pripísať výkonu samotnej činnosti; poskytnutia alebo prevody služieb na činnosť podliehajúcu obmedzenému odpočtu alebo paušálnemu odpočtu predstavujú poskytnutie služby v zmysle článku 3 a považujú sa za poskytované na základe ich obvyklej hodnoty k dátumu keď boli poskytnuté. …“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Mercedes Benz zabezpečuje strategické riadenie predaja značiek skupiny Daimler-Chrysler v Taliansku.

14 Mercedes Benz v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie roku 2004 označila svoju finančnú činnosť, konkrétne poskytovanie úverov svojim dcérskym spoločnostiam, za „doplnkovú“ vo vzťahu k svojim zdaniteľným činnostiam, čo bol dôvod na vylúčenie úrokov získaných z týchto úverov z menovateľa zlomku slúžiaceho na stanovenie percentuálneho podielu odpočtu uvedeného v článku 19a DPR č. 633/72.

15 Po daňovej kontrole vykonanej v priebehu roka 2008 a týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia roku 2004 bola spoločnosti Mercedes Benz rozhodnutím daňového úradu vyrubená DPH vo výške 1 755 882 eur z dôvodu, že úroky získané z týchto úverov boli z menovateľa zlomku slúžiaceho na stanovenie percentuálneho podielu odpočtu vylúčené nedôvodne, keďže poskytovanie uvedených úverov bolo jednou z hlavných činností spoločnosti Mercedes Benz, pretože úroky získané z týchto úverov predstavovali 71,64 % jej celkového obratu.

16 Mercedes Benz podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Commissione Tributaria Provinciale di Roma (Provinčná daňová komisia Rím, Taliansko), ktorá žalobu zamietla. V nadväznosti na to podala Mercedes Benz odvolanie proti tomuto rozsudku na vnútroštátnom súde, ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania, Commissione Tributaria Regionale di Roma (Regionálna daňová komisia Rím, Taliansko).

17 V rámci tohto sporu Mercedes Benz uvádzala, že mala právo vylúčiť úroky získané z poskytnutých úverov z menovateľa zlomku slúžiaceho na stanovenie percentuálneho podielu odpočtu DPH, a konkrétne tvrdila, že v každom prípade vnútroštátny zákonodarca prebral články 168 a 173 až 175 smernice 2006/112 nesprávne, keď stanovil, že pomerný odpočet uvedený v článku 19a DPR č. 633/72 sa uplatňuje bez rozlíšenia na všetky tovary a služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou, bez ohľadu na to, či tieto tovary a služby sú určené na plnenia zakladajúce právo na odpočet, plnenia nezakladajúce právo na odpočet alebo oba druhy týchto plnení.

18 Za týchto okolností Commissione Tributaria Regionale di Roma (Regionálna daňová komisia Rím) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 168 a 173 až 175 smernice [2006/112] vykladať s ohľadom na zásady proporcionality, efektivity a neutrality upravené v práve Únie v tom zmysle, že pri výkone práva na odpočet bránia talianskej právnej úprave (konkrétne článku 19 ods. 5 a článku 19a [DPR č. 633/72]) a praxi talianskej daňovej správy, ktoré aj vo vzťahu k identifikácii tzv. ‚doplnkových‘ plnení povinne odkazujú na

zloženie obratu hospodárskeho subjektu, pričom nestanovujú metódu výpočtu vychádzajúcu zo zloženia a skutočného určenia nákupov, ktorá by objektívne odrážala reálnu pomernú časť výdavkov vynaložených na každú z jednotlivých činností – zdaňovaných aj nezdaňovaných – vykonávaných zdaniteľnou osobou?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

19 Po prvé, hoci vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania formálne odkazuje na články 168 a 173 až 175 smernice 2006/112, treba poznamenať, že počas zdaňovacieho obdobia, ktorého sa týka konanie vo veci samej, bolo právo zdaniteľných osôb na odpočet upravené najmä článkami 17 a 19 šiestej smernice.

20 Po druhé zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že prijatím článku 19 ods. 5 a článku 19a DPR č. 633/72 vnútroštátny zákonodarca uplatnil metódu výnimky stanovenú v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. d) šiestej smernice.

21 Za týchto okolností treba konštatovať, že svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) a článok 19 šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave a praxi, o aké ide vo veci samej, ktoré zdaniteľnej osobe ukladajú:

— uplatňovať na všetky nadobudnuté tovary a služby pomerný odpočet založený na obrate, bez toho, aby stanovili metódu výpočtu, ktorá by vychádzala z povahy a skutočného určenia každého z nadobudnutých tovarov a služieb a ktorá by objektívne odrážala reálnu pomernú časť výdavkov vynaložených na každú z jednotlivých zdaňovaných a nezdaňovaných činností, a

— odkazovať na zloženie svojho obratu s cieľom identifikovať plnenia, ktoré by bolo možné kvalifikovať ako „doplnkové“.

Odpoveď Súdneho dvora

22 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice majú zdaniteľné osoby možnosť odpočítať daň zaťažujúcu nadobudnutie tovarov alebo poskytnutie služieb určených výlučne na uskutočňovanie plnení podliehajúcich dani.

23 Pokiaľ ide o tovary a služby určené na použitie pre potreby plnení zakladajúcich právo na odpočet a zároveň plnení nezakladajúcich právo na odpočet, článok 17 ods. 5 prvý pododsek tejto smernice stanovuje, že je povolené odrátať iba tú časť DPH, ktorá je úmerná prvým uvádzaným plneniam.

24 Článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice však členským štátom umožňuje využiť osobitné metódy určenia práva na odpočet, ktoré majú povahu výnimky, medzi ktorými figuruje metóda uvedená v písmene d) tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

25 Podľa článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice môže členský štát povoliť zdaniteľnej osobe alebo jej uložiť povinnosť uskutočniť odpočet podľa pravidla stanoveného v článku 17 ods. 5 prvom pododseku tejto smernice pri všetkých tovaroch a službách použitých na všetky tam uvedené plnenia.

26 Po prvé treba preskúmať, či článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice v spojení s jej kontextom treba vykladať v tom zmysle, že metóda výpočtu práva na odpočet DPH, ktorú stanovuje, predpokladá použitie pomerného odpočtu založeného na obrate.

27 V tejto súvislosti treba poznamenať, že na rozdiel od iných metód výpočtu predstavujúcich výnimku, ktoré uvádza článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice, metóda uvedená v jeho písmene d) výslovne stanovuje, že táto metóda sa uplatní v súlade s pravidlom uvedeným v článku 17 ods. 5 prvom pododseku uvedenej smernice.

28 Ako vyplýva z bodu 23 tohto rozsudku, pravidlo uvedené v článku 17 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice nespresňuje, ako sa má konkrétne určiť časť DPH, ktorá je úmerná sume týkajúcej sa plnení zakladajúcich právo na odpočet.

29 Keďže je to tak, druhý pododsek článku 17 ods. 5 šiestej smernice, ktorý nasleduje bezprostredne po prvom pododseku a začína výrazom „táto časť“, sa teda vzťahuje na pomerný odpočet stanovený v prvom pododseku a spresňuje, že uvedený pomerný odpočet sa musí určiť v súlade s článkom 19 tejto smernice.

30 Článok 19 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že pomerný odpočet uvedený v článku 17 ods. 5 prvom pododseku tejto smernice sa musí určiť na základe zlomku obsahujúceho v čitateli sumu obratu za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty odpočítať, a v menovateli sumu obratu za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neodpočítava.

31 Odkaz uvedený v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. d) šiestej smernice teda treba chápať v súlade s pravidlom uvedeným v prvom pododseku tohto odseku ako predvídajúci pri uplatnení uvedeného ustanovenia použitie pomerného odpočtu založeného na obrate.

32 Z toho vyplýva, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice v spojení s článkom 17 ods. 5 prvým a druhým pododsekom, ako aj článkom 19 ods. 1 tejto smernice treba vykladať v tom zmysle, že metóda výpočtu práva na odpočet DPH, ktorú stanovuje, predpokladá použitie pomerného odpočtu založeného na obrate.

33 Po druhé treba preskúmať, či článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice bráni tomu, aby členský štát uložil zdaniteľnej osobe uplatňovať na všetky tovary a služby, ktoré nadobudla, pomerný odpočet založený na obrate, a to bez toho, aby sa zohľadnila povaha a skutočné určenie každého z týchto tovarov a týchto služieb.

34 V tejto súvislosti jednak zo samotného znenia článku 17 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice vyplýva, že výpočet pomerného odpočtu na určenie výšky odpočítateľnej DPH je v zásade vyhradený len pre tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba používa zároveň na vykonávanie hospodárskych plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a plnení, pri ktorých právo na odpočet nevzniká (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40, a z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 25).

35 Na druhej strane podľa článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice je členským štátom umožnené povoliť zdaniteľnej osobe alebo jej uložiť povinnosť uskutočniť odpočet „podľa pravidla stanoveného v prvom pododseku pri všetkých tovaroch a službách použitých na všetky tam uvedené plnenia“.

36 Keďže článok 17 ods. 5 prvý pododsek šiestej smernice, ktorého sa výslovne týka článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) tejto smernice, sa vzťahuje na plnenia zakladajúce právo na odpočet, ako aj na plnenia nezakladajúce právo na odpočet, výraz „všetky tam uvedené plnenia“ treba chápať ako označujúci oba druhy plnení uvedených v článku 17 ods. 5 prvom pododseku uvedenej smernice.

37 Na rozdiel od prvého pododseku článku 17 ods. 5 šiestej smernice tretí pododsek písm. d) toho istého článku 17 ods. 5 nepoužíva výraz „zároveň“.

38 Pri neexistencii takého spresnenia článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice treba chápať tak, že odkazuje na všetky tovary a služby používané predmetnou zdaniteľnou osobou s cieľom uskutočňovať plnenia zakladajúce právo na odpočet, ako aj plnenia nezakladajúce právo na odpočet bez toho, aby bolo potrebné, aby tieto tovary a tieto služby slúžili zároveň na vykonávanie oboch druhov týchto plnení.

39 Treba pripomenúť, že pokiaľ možno ustanovenie práva Únie vykladať viacerými spôsobmi, treba uprednostniť ten výklad, ktorý zabezpečuje jeho potrebný účinok (pozri najmä rozsudok z 9. marca 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, bod 41).

40 Vykladať teda článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice ako uplatňujúci sa len vo vzťahu k tovarom a službám používaným „zároveň“ na uskutočňovanie plnení zakladajúcich právo na odpočet a plnení nezakladajúcich právo na odpočet by viedlo k tomu, že tomuto ustanoveniu by sa priznala rovnaká pôsobnosť, ako je pôsobnosť, ktorú má článok 17 ods. 5 prvý pododsek tejto smernice, od ktorého sa však toto ustanovenie má odlišovať.

41 Vnútroštátny súd zdá sa vyslovuje pochybnosti, pokiaľ ide o zlučiteľnosť výkladu uvedeného v bode 38 tohto rozsudku so zásadami proporcionality odpočtov, efektivity práva na odpočet a neutrality DPH.

42 Bez toho, aby bolo potrebné preskúmať, aký je presný vplyv týchto zásad na výklad článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice, však treba konštatovať, že zohľadnenie uvedených zásad, ktorými sa riadi systém DPH, no od ktorých sa zákonodarca môže právoplatne odchýliť, nemôže v žiadnom prípade odôvodňovať výklad, ktorý by uvedenú výnimku, výslovne požadovanú normotvorcom, zbavoval všetkého potrebného účinku.

43 Úvahy uvedené v bode 38 tohto rozsudku sú okrem toho podporené jedným z cieľov, ktoré šiesta smernica sleduje, tak ako vyplýva z jej odôvodnenia 17, a to umožniť uplatňovanie pomerne jednoduchých vykonávacích pravidiel (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 2012, Komisia/Portugalsko, C-524/10, EU:C:2012:129, bod 35).

44 Uplatňujúc pravidlo pre výpočet uvedené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. d) šiestej smernice, zdaniteľné osoby nemajú povinnosť určiť tovary alebo služby, ktoré nadobúdajú, buď na plnenia zakladajúce právo na odpočet, alebo na plnenia nezakladajúce takéto právo, alebo na oba druhy týchto plnení a v dôsledku toho vnútroštátne daňové orgány nemajú overovať, či toto určenie bolo správne vykonané.

45 Po tretie treba určiť, či vzhľadom na článok 19 ods. 2 šiestej smernice členský štát môže uložiť, aby táto zdaniteľná osoba odkazovala tiež na zloženie svojho obratu s cieľom identifikovať medzi uskutočňovanými plneniami tie plnenia, ktoré by bolo možné kvalifikovať ako „doplnkové“.

46 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 19 ods. 2 šiestej smernice na určenie pomerného odpočtu uvedeného v odseku 1 tohto článku netreba prihliadať na sumy obratov súvisiace s „doplnkovými plneniami s nehnuteľnosťami a finančnými plneniami“. Šiesta smernica nedefinuje tento posledný uvádzaný pojem.

47 Súdny dvor však už spresnil, že hoci výška príjmov generovaných finančnými plneniami patriacimi do rozsahu pôsobnosti šiestej smernice môže predstavovať indíciu toho, že tieto činnosti by sa nemali považovať za doplnkové v zmysle článku 19 ods. 2 tejto smernice, skutočnosť, že takýmito plneniami je generovaný príjem vyšší ako príjem vyplývajúci z činnosti, ktorú predmetný podnik považuje za

svoju hlavnú činnosť, sama osebe nepostačuje na to, aby zabránil ich klasifikácii ako „doplnkových plnení“ v zmysle tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 77).

48 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že hospodárska činnosť sa musí považovať za „doplnkovú“ v zmysle článku 19 ods. 2 šiestej smernice, ak nepredstavuje priame, trvalé a nevyhnutné predĺženie zdaniteľnej činnosti podniku a ak nezahŕňa značné používanie tovarov alebo služieb, v prípade ktorých sa platí DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, bod 22; z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 76, a z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 31).

49 Preto treba konštatovať, že zloženie obratu zdaniteľnej osoby predstavuje relevantný prvok na určenie, či určité plnenia treba považovať za „doplnkové“ v zmysle článku 19 ods. 2 druhej vety šiestej smernice, ale že na tento účel treba tiež prihliadať na pomer týchto plnení k zdaniteľným plneniam tejto zdaniteľnej osoby a, prípadne, používanie tovarov alebo služieb, v prípade ktorých sa platí DPH, ktoré s nimi súvisí.

50 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) a článok 19 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave a praxi, o aké ide vo veci samej, ktoré zdaniteľnej osobe ukladajú:

— uplatňovať na všetky nadobudnuté tovary a služby pomerný odpočet založený na obrate bez toho, aby stanovili metódu výpočtu, ktorá by vychádzala z povahy a skutočného určenia každého z nadobudnutých tovarov a služieb a ktorá by objektívne odrážala reálnu pomernú časť výdavkov vynaložených na každú z jednotlivých zdaňovaných a nezdaňovaných činností, a

— odkazovať na zloženie svojho obratu s cieľom identifikovať plnenia, ktoré by bolo možné kvalifikovať ako „doplnkové“, pokiaľ posúdenie vykonávané na tento účel zohľadňuje tiež pomer týchto plnení k zdaniteľným plneniam tejto zdaniteľnej osoby a, prípadne, používanie tovarov alebo služieb, v prípade ktorých sa platí DPH, ktoré s nimi súvisí.

O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) a článok 19 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave a praxi, o aké ide vo veci samej, ktoré zdaniteľnej osobe ukladajú:

— uplatňovať na všetky nadobudnuté tovary a služby pomerný odpočet založený na obrate bez toho, aby stanovili metódu výpočtu, ktorá by vychádzala z povahy a skutočného určenia každého z nadobudnutých tovarov a služieb a ktorá by objektívne odrážala reálnu pomernú časť výdavkov vynaložených na každú z jednotlivých zdaňovaných a nezdaňovaných činností, a

— **odkazovať na zloženie svojho obratu s cieľom identifikovať plnenia, ktoré by bolo možné kvalifikovať ako „doplnkové“, pokiaľ posúdenie vykonávané na tento účel zohľadňuje tiež pomer týchto plnení k zdaniteľným plneniam tejto zdaniteľnej osoby a, prípadne, používanie tovarov alebo služieb, v prípade ktorých sa platí daň z pridanej hodnoty, ktoré s nimi súvisí.**

Podpisy