Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prednesené 29. júna 2016*

Vec C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA
proti
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Commissione tributaria regionale di Roma (Regionálna daňová komisia Rím, Taliansko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Šiesta smernica 77/388/EHS — Článok 17 ods. 5 tretí pododsek — Odpočet dane zaplatenej na vstupe — Pomerné odpočítanie dane — Výpočet“

I – **Úvod**

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Commissione tributaria regionale di Roma (Regionálna daňová komisia Rím), sa týka výkladu článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice o DPH 77/388/EHS,** ktorý členským štátom umožňuje uplatniť výnimku zo všeobecného pravidla výpočtu odpočítateľnej časti stanoveného v druhom pododseku tohto odseku a z článku 19 tejto smernice.

2. Základná otázka tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa týka pôsobnosti uvedenej výnimky. Vzťahuje sa, ako je to v prípade ďalších výnimiek upravených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice, len na „tovary a služby na zmiešané použitie“, t. j. na tovary a služby použité na uskutočnenie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a zároveň plnení, pri ktorých toto právo nevzniká, alebo má širšiu pôsobnosť než uvedené výnimky a vzťahuje sa na všetky tovary a služby nadobudnuté „zmiešanou zdaniteľnou osobou“, t. j. zdaniteľnou osobou uskutočňujúcou plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a zároveň plnenia, pri ktorých toto právo nevzniká? Treba odpovedať aj na otázku, aké metódy výpočtu môžu členské štáty stanoviť na základe tejto výnimky.

3. Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorý vedie spoločnosť Mercedes Benz Italia SpA (ďalej len „Mercedes Benz“) s talianskymi daňovými orgánmi v súvislosti s právom tejto spoločnosti na odpočet dane z pridanej hodnoty (DPH).

* Jazyk prednesu: francúzština.

** Šiesta smernica Rady 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 (77/388/EHS) (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, 1991, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) (ďalej len „šiesta smernica“).

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

4. Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou pýta Súdneho dvora na výklad článkov 168 a 173 až 175 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.***

5. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že spor vo veci samej sa týka práva spoločnosti Mercedes Benz na odpočet za zdaňovacie obdobie roku 2004. Ako teda zdôrazňuje Európska komisia, na relevantné skutkové okolnosti sporu vo veci samej sa z časového hľadiska nevzťahuje smernica 2006/112, ktorou bola šiesta smernica zrušená a nahradená s účinnosťou až od 1. januára 2007.****

6. Treba teda uplatniť šiestu smernicu, čo však nemá nijaký vplyv na vecnú stránku odpovede na otázku položenú vnútroštátnym súdom, lebo podstata príslušných ustanovení oboch smerníc je rovnaká.*****

7. Odseky 1, 2 a 5 článku 17 šiestej smernice, nazvaného „Vznik a rozsah práva na odpočet“, v znení článku 28f tejto smernice stanovujú:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*], zdaniteľná osoba musí byť oprávnená, aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť [zdaniteľná osoba je oprávnená odpočítať od dane, ktorú je povinná zaplatiť – *neoficiálny preklad*]:

a) daň z pridanej hodnoty, splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na tovar a služby dodané, alebo ktoré sa pre ňu majú byť dodané inou zdaniteľnou osobou zodpovednou za daň v rámci územia krajiny,

…

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,

*** Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

**** Pozri článok 411 ods. 1 a článok 413 smernice 2006/112.

***** Článok 17 ods. 2 a 5 a článok 19 šiestej smernice tak obsahujú ustanovenia, ktoré *mutatis mutandis* zodpovedajú článkom 168 a 173 až 175 smernice 2006/112.

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*].“

8. Článok 19 ods. 1 a 2 šiestej smernice 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*] podľa článku 17 ods. 2 a 3,

— 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 nezničuje [neodpočítava – *neoficiálny preklad*]. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A (1) a).

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 obratu pri dodávkach investičných tovarov používaných zdaniteľnou osobou v rámci jeho podnikateľskej činnosti. Sumy obratov súvisiacich s plneniami… pokiaľ ide o… náhodilé [vedľajšie – *neoficiálny preklad*] plnenia s nehnuteľnosťami a finančné plnenia, tieto budú vylúčené…“

B – *Talianske právo*

9. Článok 19 ods. 5 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 (ďalej len „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. Článok 19a DPR č. 633/72 znie takto:

„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.“

III – **Spor vo veci samej, prejudiciálna otázka a konanie pred Súdnym dvorom**

11. Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (daňová správa, regionálne riaditeľstvo Rím 3, Taliansko, ďalej len „Agenzia“) zaslala po daňovej kontrole spoločnosti Mercedes Benz daňový výmer na účely DPH za zdaňovacie obdobie roku 2004 s cieľom vymôcť sumu 1 755 882 eur bez súm zodpovedajúcich sankciám a úrokom. V rozhodnutí o vymáhaní dane bolo uvedené, že úroky, ktoré spoločnosť Mercedes Benz získala z úverov poskytnutých svojim dcérskym spoločnostiam, v celkovej sume 41 878 647 eur boli nesprávne vylúčené z výpočtu odpočítateľnej časti podľa článku 19a DPR č. 633/72.

12. Spoločnosť Mercedes Benz v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie roku 2004 označila svoju finančnú činnosť, konkrétne poskytovanie úverov, za doplnkovú vo vzťahu k svojim zdaniteľným činnostiam, čo bol dôvod na vylúčenie úrokov získaných z týchto úverov z výpočtu odpočítateľnej časti. Agenzia uviedla, že poskytovanie uvedených úverov bolo jednou z hlavných činností spoločnosti Mercedes Benz, pričom sa odvolala na skutočnosť, že predmetné úroky predstavovali 71,64 % celkového obratu spoločnosti.

13. Spoločnosť Mercedes Benz podala voči daňovému výmeru Agenzia žalobu na Commissione tributaria provinciale di Roma (Provinčná daňová komisia Rím, Taliansko), ktorá žalobu zamietla. Spoločnosť teda podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na vnútroštátny súd.

14. Spoločnosť Mercedes Benz sa v rámci sporu vo veci samej odvoláva v prvom rade na doplnkovú povahu svojich finančných operácií a v druhom rade na skresľujúce účinky talianskeho systému DPH v prospech talianskych daňových orgánov v závislosti od uplatnenia tzv. matematickej metódy výpočtu odpočítateľnej časti založenej na výlučne formálnom kritériu (zloženie obratu zdaniteľnej osoby), a nie tzv. vecnej metódy výpočtu odpočítateľnej časti založenej na skutočnom posúdení podielu nákupov určených na zdaniteľné plnenia. Spoločnosť Mercedes Benz v tomto smere predložila dva znalecké posudky konštatujúce minimálny vplyv nákladov, ktoré spoločnosti vznikli v roku 2004 pri obstarávaní tovarov a služieb, na jej plnenia oslobodené od DPH, t. j. jej finančnú činnosť. ******

15. Účastníci konania zhodne tvrdia, že metóda určenia práva na odpočet stanovená v článku 19 ods. 5 DPR č. 633/72 sa vzťahuje na všetky tovary a služby obstarané zmiešanou zdaniteľnou osobou v priebehu zdaňovacieho obdobia.

****** Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že jeden z týchto posudkov konštatuje vplyv vo výške 0,22 % a druhý vplyv rovnajúci sa nule.

16. Spoločnosť tvrdí, že taliansky zákonodarca nesprávne prebral články 173 až 175 smernice 2006/112, keď v článku 19 ods. 5 DPR č. 633/72 stanovil, že výpočet odpočítateľnej časti upravený v článku 19a DPR č. 633/72 sa uplatní na všetky tovary a služby obstarané zmiešanými zdaniteľnými osobami. Taká metóda výpočtu neumožňuje presne stanoviť podiel DPH, ktorý možno priradiť plneniam zakladajúcim právo na odpočet. Podľa názoru spoločnosti vyššie uvedené články tejto smernice stanovujú, že pôsobnosť pomerného výpočtu je obmedzená na tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba súbežne používa na uskutočňovanie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a plnení, pri ktorých toto právo nevzniká.

17. Agenzia zas opätovne tvrdí, že daňové výzvy zaslala v súlade so zákonom, a pripomína dôvody uvedené v rozhodnutí o vymáhaní dane.

18. 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/ES 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?“

19. Písomné pripomienky predložila spoločnosť Mercedes Benz, talianska vláda, ako aj Komisia, pričom tieto subjekty sa zúčastnili na pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo 14. apríla 2016.

IV – **Právna analýza**

A – *O obsahu prejudiciálnej otázky*

20. Vnútroštátny súd sa návrhom na začatie prejudiciálneho konania pýta Súdneho dvora na výklad článku 19 ods. 5 a článku 19a DPR č. 633/72, ako aj na prax vnútroštátnej daňovej správy s cieľom určiť, či sú tieto ustanovenia a táto prax v súlade s článkami 168 a 173 až 175 smernice 2006/112.

21. Treba poukázať na to, že pokiaľ je na Súdny dvor podaný návrh na základe článku 267 ZFEÚ, Súdny dvor má právomoc rozhodnúť o výklade Zmlúv, ako aj o platnosti a výklade aktov prijatých inštitúciami Európskej únie. Právomoc Súdneho dvora je obmedzená iba na preskúmanie ustanovení práva Únie. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť pôsobnosť vnútroštátnych ustanovení a spôsob, akým sa majú uplatňovať. *******

22. Ako je okrem toho uvedené v bodoch 5 a 6 týchto návrhov, na relevantné skutkové okolnosti sporu vo veci samej sa z časového hľadiska nevzťahuje smernica 2006/112, ale šiesta smernica.

23. Prejudiciálnu otázku teda treba chápať tak, že vnútroštátny súd sa ňou pýta, či sa má článok 17 ods. 2 a 5 a článok 19 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave a praxi vnútroštátnej daňovej správy, aké sú predmetom sporu vo veci samej, ktoré ukladajú zdaniteľným osobám uskutočňujúcim plnenia zakladajúce právo na odpočet a zároveň plnenia, ktoré

******* Rozsudok z 1. júna 2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, bod 29), ako aj uznesenie z 25. januára 2007, Kovaľský (C-302/06, neuverejnené, EU:C:2007:64, bod 17 a citovaná judikatúra).

právo na odpočet nezakladajú, povinnosť určiť odpočítateľnú sumu DPH uplatnením pomerného výpočtu v súlade s článkom 19 tejto smernice na všetky obstarané tovary a služby vrátane tovarov a služieb používaných výlučne buď na uskutočňovanie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočet, alebo plnení, pri ktorých toto právo nevzniká.

B – *Úvodné pripomienky*

24. Na úvod treba stručne pripomenúť základné zásady vzťahujúce sa na právo na odpočet DPH.

25. Z článku 17 ods. 2 šiestej smernice vyplýva, že zdaniteľná osoba má právo na odpočet DPH, „pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií“. Vymedzenie práva na odpočet je teda založené na prepojení vstupných nákladov s plneniami na výstupe.********

26. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora predstavuje právo na odpočet upravené v článku 17 a nasl. tejto smernice základnú zásadu spoločného systému DPH, v zásade nemôže byť obmedzené a uplatňuje sa okamžite na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe.*********

27. Cieľom tohto systému je podľa judikatúry Súdneho dvora úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH.**********

28. Keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe.**********

29. Článok 17 ods. 5 prvý pododsek šiestej smernice logicky stanovuje, že pokiaľ ide o tovary a služby na zmiešané použitie,********** je povolené odrátať „iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka [plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočet]“. Podľa druhého pododseku tohto ustanovenia sa táto pomerná časť určí podľa článku 19 smernice, ktorého odsek 1 v podstate stanovuje výpočet odpočítateľnej časti ako zlomok zodpovedajúci podielu obratu prislúchajúceho plneniam, pri ktorých možno odpočítať DPH, a celkového obratu.**********

******** Podobne pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, bod 71).

********* Pozri rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 56 a citovanú judikatúru). Na to, aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a musia patriť k podstatným prvkom tvoriacim cenu týchto plnení. Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Pozri rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 23 a 24 a citovanú judikatúru).

********** Pozri rozsudok z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 57 a citovanú judikatúru).

********** Pozri rozsudok z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 16 a citovanú judikatúru).

********** Tovary a služby na zmiešané použitie často predstavujú všeobecné náklady spojené jednak so zdaňovanými plneniami zdaniteľnej osoby a jednak s jej plneniami oslobodenými od dane.

********** Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, bod 10). Plnenia, ktoré nepatria do pôsobnosti šiestej smernice, a teda nezakladajú právo na odpočet, musia byť vylúčené z výpočtu odpočítateľnej časti upraveného v článkoch 17 a 19 šiestej smernice. Pozri rozsudok z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 54 a citovanú judikatúru).

30. Výpočet odpočítateľnej časti upravený v článku 19 ods. 1 šiestej smernice znamená približné určenie časti DPH, ktorá sa týka zdaniteľných plnení zdaniteľnej osoby, lebo vo všeobecnosti je ťažké, ba dokonca nemožné presne určiť, do akej miery sa tovary a služby na zmiešané použitie používajú na uskutočňovanie uvedených plnení.********** Tento výpočet vychádza z predpokladu, že zloženie tovarov a služieb na zmiešané použitie zodpovedá zloženiu obratu zdaniteľnej osoby. Inými slovami, všeobecné pravidlo výpočtu odpočítateľnej časti je založené na zásade, že zdaniteľná osoba používa tovary a služby na zmiešané použitie na svoje zdaniteľné činnosti a činnosti oslobodené od dane úmerne obratu každej z týchto dvoch kategórií.

31. Podľa článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice však členské štáty môžu uplatniť výnimku zo všeobecného pravidla výpočtu odpočítateľnej časti stanoveného v článku 19 tejto smernice tým, že zdaniteľnej osobe umožnia alebo uložia povinnosť určiť odpočítateľnú sumu uplatnením osobitej pomernej časti, t. j. jednej z ďalších metód výpočtu uvedených v tomto pododseku písm. a) až e).**********

32. V prejednávanej veci talianska vláda uviedla, že taliansky zákonodarca prijatím spornej právnej úpravy, t. j. článku 19 ods. 5 a článku 19a DPR č. 633/72, využil možnosť poskytnutú článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom písm. d) šiestej smernice.********** Okrem toho považujem za zjavné, že túto právnu úpravu nemožno odôvodniť pomocou ďalších výnimiek stanovených v písm. a) až e) toho istého pododseku, ktoré umožňujú určiť samostatnú odpočítateľnú časť pre každé odvetvie činnosti [písm. a) a b)], vykonať odpočet podľa skutočného priradenia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti konkrétnej činnosti [písm. c)] a nebrať do úvahy nepodstatné neodpočítateľné čiastky [písm. e)].********** Nasledujúcu analýzu v dôsledku toho obmedzím na preskúmanie výnimky upravenej v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. d) šiestej smernice.

33. Treba teda nájsť odpoveď na otázku, či táto výnimka stanovená v článku 17 ods. 5, treťom pododseku, písm. d) šiestej smernice [ďalej len „výnimka stanovená v písm. d)“], umožňuje takú právnu úpravu, aká sa uplatňuje v spore vo veci samej, na základe ktorej musia zmiešané zdaniteľné osoby určovať odpočítateľnú sumu uplatnením pomerného výpočtu podľa článku 19 šiestej smernice v prípade všetkých tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe bez ohľadu na ich použitie.

34. Táto otázka má dva aspekty, ktoré postupne preskúmam. Po prvé sa treba zaoberať pôsobnosťou výnimky upravenej v písm. d) a najmä tým, či sa na rozdiel od všeobecného pravidla odpočítateľnej časti a ostatných výnimiek stanovených v článku 17 ods. 5 prvom a treťom pododseku šiestej smernice vzťahuje aj na iné tovary a služby, než sú tovary a služby na zmiešané použitie. Po druhé treba odpovedať na otázku, aké metódy výpočtu povoľuje výnimka stanovená v písm. d).

********** Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, bod 33) a v ktorých poukazuje na to, že všeobecné pravidlo výpočtu odpočítateľnej časti stanovené v článku 19 šiestej smernice „v zásade umožňuje spravodlivý a primerane presný výpočet sumy, ktorú možno v konečnom dôsledku odpočítať“. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, bod 92).

********** To, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice má povahu výnimky, vyplýva z úvodných slov tohto pododseku („členské štáty však majú právo“). Členské štáty sa nemusia obmedziť len na uplatnenie jednej z metód uvedených v tomto článku 17 ods. 5 treťom pododseku. Pozri rozsudok z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 38).

********** Zodpovedá aktuálnemu článku 173 ods. 2 smernice 2006/112. Talianska vláda uvádza, že znenie článku 174 smernice 2006/112 (predtým článok 19 šiestej smernice) je v podstate prebraté do článku 19a DPR č. 633/72.

********** Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19). Pri tejto príležitosti chcem poukázať na to, že význam slovného spojenia „možnosť vylúčenia práva na odpočet za určitých podmienok“, ktoré Súdny dvor použil vo vyššie citovanom bode a v bode 23 toho istého rozsudku, nie je jednoznačný. Napriek tomu bolo opäť použité v rozsudku z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 31).

C – *O pôsobnosti článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice*

1. O jednotlivých navrhovaných výkladoch

35. Článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice podľa svojho znenia umožňuje členským štátom „[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. Čo sa týka formulácie „[pri všetkých tovaroch a službách použitých na všetky tam uvedené plnenia]“, v prejednávanej veci sú navrhované dva rozdielne výklady.

37. Talianska vláda a Komisia********** sa domnievajú, že táto formulácia sa má chápať tak, že sa vzťahuje na všetky tovary a služby používané buď na uskutočňovanie plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočet, alebo na uskutočňovanie plnení, pri ktorých toto právo nevzniká. Pri takom výklade sú do pôsobnosti výnimky upravenej v písm. d) zahrnuté všetky tovary a služby obstarané zmiešanou zdaniteľnou osobou v priebehu jedného zdaňovacieho obdobia.

38. Naopak spoločnosť Mercedes Benz tvrdí, že táto formulácia sa má vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje len na tovary a služby na zmiešané použitie obstarané zdaniteľnou osobou v priebehu jedného zdaňovacieho obdobia.

39. Uznávam, že znenie článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice nevyniká jasnosťou.********** Z nižšie uvedených dôvodov sa však pripájam k výkladu presadzovanému spoločnosťou Mercedes Benz, keďže výklad navrhovaný talianskou vládou a Komisiou je podľa môjho názoru v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora a nezlučiteľný s účelom, ktorý sledujú výnimky upravené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice.**********

2. O judikatúre Súdneho dvora

40. Všeobecná zásada odpočítateľnej časti stanovená v článku 17 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice je nepochybne obmedzená na tovary a služby na zmiešané použitie, ako vyplýva zo samotného znenia tohto ustanovenia.**********

********** Zdá sa mi, že stanovisko Komisie sa v priebehu konania pred Súdnym dvorom zmenilo. V písomných pripomienkach uviedla, že dotknutý taliansky systém je v zjavnom rozpore so zásadou neutrality DPH v dôsledku toho, že núti zdaniteľnú osobu uplatniť metódu pomerného odpočtu bez ohľadu na použitie obstaraných tovarov a služieb.

********** Na jednej strane použitie výrazu „[tam uvedené]“ v tomto článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. d) by mohlo podporiť výklad presadzovaný talianskou vládou a Komisiou, podľa ktorého sa tento výraz vzťahuje na „plnenia“ uskutočnené zdaniteľnou osobou, a nie na ňou nadobudnuté „tovary a služby“. Na druhej strane výraz „[všetkých tovaroch a službách]“ môže znamenať len to, že výnimka upravená v písm. d) na rozdiel od výnimiek stanovených v písm. a) až c) tohto tretieho pododseku neumožňuje uplatnenie odlišnej odpočítateľnej časti na každé odvetvie činnosti zdaniteľnej osoby alebo na časť tovarov a služieb na zmiešané použitie, ale umožňuje uplatnenie odpočítateľnej časti len na všetky tieto tovary a služby. Porovnanie jednotlivých jazykových znení šiestej smernice v tomto smere neprináša nijaké spresnenie.

********** Pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je potrebné na účely výkladu ustanovenia práva Únie zohľadniť tak znenie a cieľ tejto tohto ustanovenia, ako aj kontext tohto ustanovenia a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou. Pozri rozsudok z 12. júna 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, bod 59).

********** Podľa znenia uvedeného článku 17 ods. 5 prvého pododseku sa toto ustanovenie uplatní „[v prípade tovarov a služieb používaných zdaniteľnou osobou na uskutočňovanie plnení… pri ktorých vzniká právo na odpočet, a zároveň plnení, pri ktorých právo na odpočet nevzniká]“.

41. V systéme odpočítateľnej časti zavedenom článkom 17 ods. 5 tejto smernice sa teda rozlišuje v závislosti od použitia tovarov a služieb, a nie v závislosti od povahy zdaniteľnej osoby. Je jasné, že pravidlo odpočítateľnej časti sa vzťahuje len na zmiešané zdaniteľné osoby, lebo ide o jediné zdaniteľné osoby obstarávajúce tovary a služby na zmiešané použitie v zmysle uvedenej smernice.********** Je však pravda, že pokiaľ ide o uplatnenie tohto článku, rozhodujúcim kritériom je povaha tovarov a služieb, a nie povaha dotknutej zdaniteľnej osoby.

42. Súdny dvor ďalej konštatoval, že so zmiešanými zdaniteľnými osobami sa zaobchádza úplne rovnako ako s osobami vykonávajúcimi výlučne zdaniteľné činnosti alebo činnosti oslobodené od DPH,********** aby si mohli v plnej výške odpočítať DPH zaplatenú z obstaraných tovarov a služieb, ktoré používajú výlučne na účely zdaniteľných plnení, a aby si nemohli odpočítať nijakú časť DPH zaplatenej z obstaraných tovarov a služieb, ktoré používajú výlučne na účely plnení oslobodených od DPH.

43. Pokiaľ ide o výnimky upravené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice, Súdny dvor sa v rozsudku Portugal Telecom********** výslovne vyjadril k ich pôsobnosti, keď konštatoval:„39. Súdny dvor… rozhodol, že článok 17 ods. 5 šiestej smernice zavádza režim uplatniteľný na právo na odpočet DPH, pokiaľ sa DPH týka plnení na vstupe, ktoré zdaniteľná osoba použila ‚zároveň na uskutočnenie plnení zakladajúcich právo na odpočet uvedených v odsekoch 2 a 3 a plnení nezakladajúcich právo na odpočet' s tým, že obmedzuje právo na odpočet na podiel DPH úmerný hodnote prvého druhu plnení. Z tohto ustanovenia vyplýva, že pokiaľ zdaniteľná osoba používa tovary a služby na uskutočnenie plnení zakladajúcich právo na odpočet a plnení, ktoré takéto právo nezakladajú, môže podľa tohto ustanovenia odpočítať iba podiel DPH úmerný hodnote prvého druhu plnení (rozsudok [z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], body 28 a 34).

40. Z tejto judikatúry na jednej strane vyplýva, že režim na odpočet stanovený v článku 17 ods. 5 šiestej smernice sa týka iba prípadov, keď zdaniteľná osoba používa tovary a služby na vykonanie hospodárskych plnení zakladajúcich právo na odpočet a hospodárskych plnení nezakladajúcich právo na odpočet, teda na tovary a služby, ktorých použitie je zmiešané a, na druhej strane, že členské štáty môžu použiť jednu z metód odpočtu stanovených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku iba pre uvedené tovary a služby.

41. Naopak tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba požíva iba na hospodárske plnenia zakladajúce právo na odpočet, nepatria do pôsobnosti článku 17 ods. 5 šiestej smernice, ale pokiaľ ide o režim odpočtu, patria pod ustanovenie článku 17 ods. 2 tejto smernice."

44. Súdny dvor tak vôbec nerozlišoval medzi jednotlivými výnimkami upravenými v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice. Týmto prístupom, ktorý bol následne potvrdený judikatúrou Súdneho dvora,********** je podľa môjho názoru vylúčený výklad, podľa ktorého výnimka stanovená písmene d) umožňuje uplatnenie odpočítateľnej časti vo vzťahu k všetkým tovarom a službám nadobudnutým zmiešanou zdaniteľnou osobou.

********** Chcem poukázať na to, že Súdny dvor síce v rozsudku zo 6. októbra 2005, Komisia/Španielsko (C-204/03, EU:C:2005:588, bod 25), uviedol, že článok 17 ods. 5 šiestej smernice „upravuje len prípad zmiešane zdaňovaných platiteľov dane", pri pozornom čítaní tohto rozsudku sa však ukáže, že toto tvrdenie bolo uvedené v kontexte, v ktorom Súdny dvor konštatoval, že tento odsek neumožňuje obmedzenie práva na odpočet „celkovo zdaňovaných platiteľov dane", t. j. zdaniteľných osôb uskutočňujúcich len plnenia podliehajúce dani.

********** Pozri rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 26), z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 38), a z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 60).

********** Rozsudok zo 6. septembra 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, body 39 až 41).

********** Pozri rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 26).

45. Toto konštatovanie je v zásade postačujúce na vyvodenie záveru, podľa ktorého článok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice bráni takej právnej úprave, aká sa uplatňuje v spore vo veci samej, ktorá veľkému počtu zdaniteľných osôb uskutočňujúcich zmiešané činnosti ukladá povinnosť určiť odpočítateľnú sumu uplatnením pomerného výpočtu na všetky tovary a služby obstarané zdaniteľnou osobou. V nasledujúcej časti preukážem, že teleologický výklad článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) tejto smernice vedie k rovnakému záveru, k akému dospel Súdny dvor v rozsudku Portugal Telecom**********.

3. O teleologickom výklade článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice

46. Vzhľadom na to, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice má povahu výnimky, považujem záver vyplývajúci z rozsudku Portugal Telecom**********, podľa ktorého sa toto ustanovenie nevzťahuje na iné tovary a služby, než sú tovary a služby na zmiešané použitie, za úplne logický v tom zmysle, že výnimky vo všeobecnosti nemajú širšiu pôsobnosť ako všeobecné pravidlo, z ktorého predstavujú výnimku.**********

47. Tento záver je podporený aj účelom, ktorý sledujú výnimky uvedené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice.

48. Z prípravných prác k šiestej smernici********** tak vyplýva, že cieľom tohto tretieho pododseku „je zabrániť nerovnostiam pri uplatňovaní dane. Tieto nerovnosti môžu byť v neprospech alebo v prospech zdaniteľnej osoby vzhľadom na paušálnu povahu všeobecnej odpočítateľnej časti, z ktorej môže vyplynúť odpočet nižší alebo vyšší, než je ten, ktorý by bol možný pri skutočnom priradení tovarov a služieb. V tomto smere majú štáty možnosť umožniť zdaniteľnej osobe alebo jej uložiť povinnosť určiť osobitné odpočítateľné časti a vykonať odpočet podľa skutočného priradenia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti zdaňovanej činnosti v rozsahu, v akom je zdaniteľná osoba schopná preukázať toto priradenie vedením osobitného účtovníctva.“

49. K nerovnostiam, na ktoré odkazujú prípravné práce, dochádza, keď príjem z jednotlivých činností zdaniteľnej osoby nie je úmerný podielu nákladov vrátane DPH, ktoré jej vznikli pri obstarávaní tovarov a služieb na zmiešané použitie. V takom prípade všeobecná odpočítateľná časť určená podľa článku 19 šiestej smernice, t. j. na základe obratu, primerane neodráža podiel DPH týkajúci sa zdaniteľných plnení vzhľadom na to, že táto odpočítateľná časť vychádza z nesprávneho predpokladu.**********

50. Príkladom môže byť prípad zmiešanej zdaniteľnej osoby, ktorej podstatná časť obratu pochádza z plnení oslobodených od DPH (napríklad z finančných alebo poisťovacích služieb), ktoré nezakladajú právo na odpočet, zatiaľ čo tovary a služby na zmiešané použitie nadobudnuté zdaniteľnou osobou sa používajú predovšetkým na účely zdaniteľných plnení zakladajúcich právo na odpočet, keď z odpočítateľnej časti vypočítanej podľa článku 19 šiestej smernice na základe zloženia obratu zdaniteľnej osoby nevyhnutne vyplynie nižší odpočet, než je ten, ku ktorému by sa dospelo na základe skutočného použitia týchto tovarov a služieb.

********** Rozsudok zo 6. septembra 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

********** Rozsudok zo 6. septembra 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

********** Úzky vzťah medzi výnimkou upravenou v písm. d) a všeobecnou zásadou odpočítateľnej časti stanovenou v článku 71 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice vyplýva aj z výslovného odkazu na „pravidl[o] uveden[é] v prvom pododseku“ uvedeného v prvej výnimke.

********** Dôvodová správa k pôvodnému návrhu šiestej smernice z 29. júna 1973, príloha 11/73 k *Bulletinu Európskych spoločenstiev*, s. 19. V navrhovanom znení obsahoval článok 17 ods. 5 tretí pododsek len tri výnimky zodpovedajúce výnimkám uvedeným v písm. a) až c) prijatej smernice. Nie je nijaký dôvod predpokladať, že cieľ tretieho pododseku bol zmenený dodatočnými výnimkami upravenými v ustanoveniach písm. d) a e), ktoré boli pridané v priebehu legislatívneho procesu.

********** Pozri bod 30 týchto návrhov.

51. Naopak, pokiaľ väčšina obratu pochádza zo zdaniteľných plnení, zatiaľ čo obstarané tovary a služby na zmiešané použitie sa používajú predovšetkým na uskutočňovanie plnení oslobodených od DPH, odpočet vyplývajúci z uplatnenia všeobecnej odpočítateľnej časti je „príliš vysoký“ v porovnaní so skutočným použitím týchto tovarov a služieb. V oboch prípadoch je hodnota odpočítateľnej časti určená metódou výpočtu upravenou v článku 19 šiestej smernice skreslená, lebo zloženie obratu zmiešanej zdaniteľnej osoby nezodpovedá skutočnému použitiu tovarov a služieb na zmiešané použitie.**********

52. Aby sa zabránilo týmto nerovnostiam, a tým sa zabezpečila neutralita DPH, výnimky uvedené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. a) až d) šiestej smernice povoľujú členským štátom, aby zdaniteľnej osobe umožnili alebo uložili povinnosť použiť na určenie odpočítateľnej sumy jednu z ďalších metód výpočtu.**********

53. Zatiaľ čo cieľom všeobecnej metódy výpočtu stanovenej v článku 19 šiestej smernice je *zjednodušiť* určovanie „čas[ti] [DPH], ktorá je úmerná sume [zdaňovaných plnení]“ v zmysle článku 17 ods. 5 prvého pododseku tejto smernice, tretí pododsek toho istého odseku má za cieľ *znížiť nerovnosti*, ktoré vytvára práve tento zjednodušujúci nástroj.********** Súdny dvor v súlade s touto zásadou rozhodol, že účelom tohto pododseku je umožniť členským štátom uplatniť iné metódy výpočtu, a tým dospieť pri určovaní rozsahu práva na odpočet k *presnejším výsledkom*.**********

54. Pokiaľ však ide o tovary a služby používané *výlučne* na uskutočňovanie buď zdaniteľných plnení, alebo plnení oslobodených od DPH, je ľahké presne určiť odpočítateľnú sumu bez zjednodušujúcich nástrojov. V prípade týchto tovarov a služieb by teda mala odpočítateľná pomerná časť v každom prípade hodnotu 100 % a 0 %. Cieľ zjednodušenia sa z tohto dôvodu na uvedené tovary a služby nevzťahuje, a teda vôbec neopodstatňuje približné určovanie odpočítateľnej sumy.

55. Naopak uplatnenie metódy výpočtu pomocou približného určovania na uvedené tovary a služby by bolo v rozpore so zásadou neutrality DPH. Po prvé by tým bolo zmiešaným zdaniteľným osobám odopreté právo v plnom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z obstaraných tovarov a služieb používaných výlučne na účely zdaňovaných plnení, ktoré je zakotvené v šiestej smernici. Po druhé by sa tým umožnili odpočty, ktoré táto smernica neupravuje, lebo by bolo možné odpočítať určitú časť DPH zaplatenej z obstaraných tovarov a služieb, ktoré sa používajú výlučne na účely plnení oslobodených od DPH.

56. Ako rozhodol Súdny dvor, výnimky z práva na odpočet sú prípustné len v prípadoch výslovne stanovených šiestou smernicou.********** Mám silné pochybnosti o tom, že by normotvorca Únie chcel upraviť vyššie uvedené významné výnimky, ktoré vyplývajú z výkladu presadzovaného talianskou vládou a Komisiou.

********** Článok 19 ods. 2 šiestej smernice môže do istej miery vyrovnať tieto nerovnosti tým, že stanovuje, že pri výpočte odpočítateľnej časti podľa odseku 1 tohto článku sa nezohľadní výška obratu prislúchajúca určitým doplnkovým plneniam. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 75). Neriešia sa tým však nerovnosti vyplývajúce z vysokého obratu z plnení oslobodených od DPH, čoho príkladom je prejednávaná vec.

********** Pozri rozsudok z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19).

********** Nesúhlasím s názorom talianskej vlády, podľa ktorého je cieľom výnimiek upravených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice aj zjednodušiť určovanie odpočítateľnej sumy. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, bod 42).

********** Pozri rozsudok z 10. júla 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29). Pozri tiež rozsudky z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 24), a z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 18).

********** Pozri rozsudok zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 35 a citovanú judikatúru).

57. Znenie šiestej smernice ani súvisiace prípravné práce neobsahujú nijakú zmienku o takom úmysle normotvorcu.********** Naopak, skutočnosť, že výnimka podľa písm. d) je súčasťou článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice, podľa môjho názoru jasne preukazuje, že ide práve o výnimku zo všeobecného výpočtu odpočítateľnej časti upraveného v druhom pododseku tohto odseku a v článku 19 tejto smernice, a nie o výnimku zo všeobecnejšej zásady stanovenej v článku 17 ods. 2 uvedenej smernice, podľa ktorej je zdaniteľná osoba oprávnená odpočítať DPH, ktorú je povinná zaplatiť, „pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií“.

58. Na rozdiel od tvrdení talianskej vlády sa domnievam, že možnosť oddeliť svoje činnosti, ktorú dáva zmiešanej zdaniteľnej osobe talianska právna úprava********** a pri využití ktorej má podľa uvedenej vlády právo v plnom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú z obstaraných tovarov a služieb týkajúcich sa zdaniteľných plnení, nemôže však odpočítať DPH zaplatenú z obstaraných tovarov a služieb týkajúcich sa plnení oslobodených od DPH alebo nezdaniteľných plnení, nemá nijaký vplyv na posúdenie zlučiteľnosti tejto právnej úpravy so šiestou smernicou.

59. Taká možnosť čisto nepovinnej povahy znamená, že odpočet upravený šiestou smernicou závisí od rozhodnutia zdaniteľnej osoby, čo nie je zlučiteľné s cieľom tejto smernice, ktorým je zabezpečiť rozsiahle zosúladenie pravidiel v oblasti DPH.**********

60. Na základe predchádzajúcich úvah sa domnievam, že Súdny dvor je v zásade plne spôsobilý odpovedať na otázku položenú vnútroštátnym súdom a konštatovať, že článok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice bráni vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej musia zmiešané zdaniteľné osoby určovať sumu odpočítateľnej DPH uplatnením odpočítateľnej časti stanovenej podľa článku 19 tejto smernice na všetky tovary a služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou bez ohľadu na ich použitie.

61. Pre prípad potreby a pre úplnosť však uvádzam nasledujúce pripomienky týkajúce sa metód výpočtu, ktoré môžu členské štáty stanoviť v súlade s článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom písm. d) šiestej smernice. Tieto pripomienky tiež umožňujú zamietnuť tvrdenie talianskej vlády, podľa ktorého výklad, ktorý navrhujem v súvislosti s pôsobnosťou tohto ustanovenia, vedie k tomu, že ustanovenie stráca zmysel, lebo keby bol uvedený výklad prijatý, ustanovenie by len opakovalo to, čo už aj tak stanovuje prvý pododsek toho istého odseku.

D – *O metódach výpočtu, ktoré povoľuje článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice*

62. Znenie článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice stanovuje, že odpočet sa vykoná „podľa pravidla uvedeného v prvom pododseku“.

********** Výnimka upravená v písm. d) totiž nebola súčasťou pôvodného návrhu Komisie z 29. júna 1973 (návrh šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia) [KOM(73)950 v konečnom znení] ani pozmeneného návrhu z 26. júla 1974 (pozmenený návrh šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia) [KOM(74)795 v konečnom znení]. Bola pridaná bez vysvetlenia pred prijatím smernice Radou. Článok 17 ods. 5 šiestej smernice je založený na pravidle odpočítateľnej časti stanovenom v článku 11 ods. 2 treťom pododseku a v článku 11 ods. 3 druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a podrobnosti pre uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303), ktorá ponechala členským štátom právomoc upraviť kritériá na určenie odpočítateľnej sumy.

********** Článok 36 ods. 3 DPR č. 633/72. Chcem poukázať na to, že vnútroštátny súd sa vôbec neodvoláva na toto vnútroštátne ustanovenie, ktoré umožňuje samostatné uplatnenie dane na určité činnosti zdaniteľnej osoby.

********** Ďalej chcem uviesť, že možnosť povoliť uplatnenie odlišnej odpočítateľnej časti pre každé odvetvie činnosti zdaniteľnej osoby, ktorú upravuje článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. a) tejto smernice, sa vzťahuje len na tovary a služby na zmiešané použitie, a teda neodôvodňuje taliansku právnu úpravu, ktorá sa týka všetkých obstaraných tovarov a služieb.

63. Pripúšťam, že tento odkaz na všeobecnú zásadu odpočítateľnej časti uvedenú v článku 17 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice vyvoláva ťažkosti s výkladom, najmä pokiaľ ide o metódy výpočtu, ktoré povoľuje článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) tejto smernice.

64. Judikatúra Súdneho dvora však v tomto smere prináša dve užitočné spresnenia.

65. Po prvé šiesta smernica síce konkrétne nestanovuje metódy výpočtu, ktoré môžu členské štáty použiť na základe výnimiek uvedených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. a) až d) šiestej smernice, tieto výnimky však umožňujú uplatniť *iné* metódy výpočtu, než sú tie, ktoré upravuje článok 19 tejto smernice, čo potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora.**********

66. Na rozdiel od tvrdení talianskej vlády a Komisie********** z toho nepriamo vyplýva, že odkaz, ktorý uvádza článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. d) šiestej smernice, na prvý pododsek tohto odseku, sa nevzťahuje na metódu výpočtu upravenú v druhom pododseku rovnakého odseku a v článku 19 tejto smernice, ale len na všeobecnú zásadu odpočítateľnej časti, podľa ktorej je povolené odpočítať iba tú časť DPH, ktorá je úmerná sume plnení zakladajúcich právo na odpočet.**********

67. V dôsledku toho sa teda domnievam, že výnimka stanovená v písmene d) umožňuje uplatniť iné odpočítateľné časti, než je „štandardná“ odpočítateľná časť určená podľa článku 19 tejto smernice.********** Táto výnimka síce členským štátom ponecháva voľnosť pri určovaní metódy výpočtu, neumožňuje však takú právnu úpravu, aká sa uplatňuje v spore vo veci samej, ktorá rozširuje metódu uvedenú v tomto článku 19 nad rámec pôsobnosti systému odpočítateľnej časti, t. j. na tovary a služby používané výlučne na uskutočňovanie zdaniteľných plnení alebo plnení oslobodených od DPH.

68. Po druhé z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že účelom článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice je umožniť členským štátom zohľadniť špecifické vlastnosti určitých činností zdaniteľnej osoby, a tým dospieť k presnejším výsledkom pri určovaní rozsahu práva na odpočet.********** Ďalej z nej vyplýva, že členské štáty musia pri vykonávaní právomocí, ktoré im toto ustanovenie priznáva, rešpektovať potrebný účinok článku 17 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice, ako aj zásady, na ktorých je založený spoločný systém DPH, predovšetkým zásady daňovej neutrality a proporcionality.**********

********** Pozri rozsudky z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, bod 19), z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 15), a uznesenie z 13. decembra 2012, Debiasi (C-560/11, neuverejnené, EU:C:2012:802, bod 39).

********** Komisia v tomto smere vychádza z rozsudku z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 20). Uznávam, že tento rozsudok môže vyvolávať zmätok, pokiaľ ide o to, akú metódu výpočtu možno uplatniť na základe článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) šiestej smernice, lebo sa zdá, že Súdny dvor rozlišuje medzi výnimkou uvedenou v písm. d) a ostatnými výnimkami uvedenými v tom istom pododseku. Toto rozlišovanie síce bolo prebraté do rozsudku z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 51), nemožno ho však nájsť ani v staršej judikatúre (pozri rozsudok z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, bod 21), ani v najnovšej judikatúre (pozri rozsudok z 10. júla 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 25).

********** Toto rozlišovanie medzi *zásadou odpočítateľnej časti* a *pravidlom výpočtu odpočítateľnej časti* je zjavnejšie v smernici 2006/112, ktorou bola šiesta smernica zrušená a nahradená s účinnosťou od 1. januára 2007. článok 173 ods. 2 písm. d) tejto smernice tak osobitne odkazuje na „pravidl[o] uveden[é] v prvom pododseku odseku 1“, ktoré zodpovedá článku 17 ods. 5 prvému pododseku šiestej smernice, a nie na celý odsek 1, ktorý by zahŕňal aj pravidlo výpočtu odpočítateľnej časti.

********** Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, bod 29) a v ktorých poukazuje na to, že výnimka upravená v písm. d) zahŕňa „možnosť iných pomerných častí“. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, bod 59).

********** Pozri bod 53 a poznámku pod čiarou 34 týchto návrhov.

********** Pozri rozsudok z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 16). Pozri tiež rozsudky z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 52), a z 10. júla 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 27).

69. Taká právna úprava, akú opisuje vnútroštátny súd, nespĺňa ani jednu z požiadaviek stanovených Súdnym dvorom. Taká právna úprava teda tým, že zmiešaným zdaniteľným osobám ukladá povinnosť určiť odpočítateľnú sumu uplatnením približnej odpočítateľnej časti********** stanovenej podľa článku 19 šiestej smernice na všetky tovary a služby obstarané zdaniteľnou osobou, t. j. na širšom základe, než stanovuje šiesta smernica, nevyhnutne prináša menej presné výsledky, než sú tie, ku ktorým by sa dospelo uplatnením „štandardnej“ odpočítateľnej časti.********** Ako som ukázal vyššie,********** metóda stanovená touto právnou úpravou okrem toho prináša výsledky nezlučiteľné so zásadou neutrality DPH.

70. Na záver uvediem, že aj posúdenie metód výpočtu povolených článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom písm. d) šiestej smernice vedie ku konštatovaniu, že taká právna úprava, aká je predmetom sporu vo veci samej, nie je zlučiteľná s touto smernicou.

V – **Návrh**

71. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položila Commissione tributaria regionale di Roma (Regionálna daňová komisia Rím, Taliansko), takto:

Článok 17 ods. 2 a 5 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave a praxi vnútroštátnej daňovej správy, aké sú predmetom sporu vo veci samej, ktoré ukladajú zdaniteľným osobám uskutočňujúcim plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a zároveň plnenia, pri ktorých právo na odpočet nevzniká, povinnosť určiť výšku odpočítateľnej dane z pridanej hodnoty uplatnením pomerného výpočtu v súlade s článkom 19 tejto smernice vo vzťahu k všetkým obstaraným tovarom a službám vrátane tovarov a služieb používaných výlučne na uskutočňovanie buď plnení zakladajúcich právo na odpočet, alebo plnení, ktoré toto právo nezakladajú.

********** Pozri bod 30 týchto návrhov.

********** Nemôžem súhlasiť s tvrdením Komisie, podľa ktorého výnimka stanovená v písm. d) umožňuje takú právnu úpravu, pokiaľ by táto právna úprava mala len povahu výnimky a viedla by k presnejším výsledkom než „štandardná“ odpočítateľná časť upravená v článku 17 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice. Podľa môjho názoru taká právna úprava vedie nevyhnutne k menej presným výsledkom, v dôsledku čoho je v rozpore s cieľom daňovej neutrality, ktorý sledujú výnimky uvedené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku tejto smernice.

********** Pozri body 54 a 55 týchto návrhov.