

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 12. septembra 2013 (*)

„Dať z pridanej hodnoty – Šiesta smernica 77/388/EHS – ?lánky 17 a 19 – Odpo?ítanie dane zaplatenej na vstupe – Používanie tovaru a služieb na plnenia podliehajúce dani a zároveň na plnenia oslobodené od dane – Pomerné odpo?ítanie dane – Výpo?et pomernej ?asti – Pobožky so sídlom v iných ?lenských štátoch alebo v tretích štátoch – Nezohľadnenie ich obratu“

Vo veci C?388/11,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 11. júla 2011 a doru?ený Súdnemu dvoru 22. júla 2011, ktorý súvisí s konaním:

Le Crédit Lyonnais

proti

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, M. Ileši?, J.?J. Kasel (spravodajca) a M. Berger,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zrete?om na písomnú ?asť konania a po pojednávaní z 27. septembra 2012,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Le Crédit Lyonnais, v zastúpení: C. Aldebert, E. Ashworth a C. Reinbold, avocats,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.?S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- cyperská vláda, v zastúpení: E. Symeonidou, splnomocnená zástupkyňa,
- vláda Spojeného krá?ovstva, v zastúpení: L. Seeboruth a A. Robinson, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. februára 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 17 ods. 2, 3 a 5 a ?lánku

19 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Le Crédit Lyonnais (ďalej len „LCL“), ktorá je úverovou inštitúciou so sídlom vo Francúzsku, proti francúzskemu štátu, týkajúceho sa výpočtu odpôvitanej pomernej časti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) uplatnenej na LCL za obdobie od 1. januára 1988 do 31. decembra 1990.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Článok 2 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

...“

4 Článok 4 ods. 1 a 2 tejto smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ubovoňom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť [Za hospodársku činnosť sa považuje najmä využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku na nepretržitom základe – *neoficiálny preklad*].“

5 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého [kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej hospodárskej činnosti alebo stále prevádzkare?, odkiaľ – *neoficiálny preklad*] poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“

6 Článok 13 B šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločensva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

d) nasledujúce plnenia:

1. poskytovanie a sprostredkovanie úverov a správa úverov osobou, ktorá ich poskytla;
2. vyjednávanie úverových záruk alebo akéhokoľvek iného zabezpečenia peňazí alebo akákoľvek inosť súvisiaca s nimi [dojednávanie alebo prevzatie záväzkov, kaucí a iných zábezpek a záruk – *neoficiálny preklad*] a správa úverových záruk osobou, ktorá poskytla úver;
3. plnenia vrátane sprostredkovania týkajúce sa vkladov a bežných útov, platieb, prevodov, dlhov, šekov a iných prevoditeľných dokumentov, ale nie inkasovania a skupovania dlhov [vymáhania dlhov – *neoficiálny preklad*];
4. plnenia vrátane sprostredkovania týkajúce sa devíz, bankoviek a mincí používaných ako zákonné platidlo, ale nie zberateľských predmetov; pojem „zberateľské predmety“ predstavujú zlaté, strieborné alebo iné kovové mince alebo bankovky, ktoré sa bežne nepoužívajú ako zákonné platidlo, alebo mince na numizmatické účely;
5. plnenia vrátane sprostredkovania – s výnimkou spravovania a úschovy – týkajúce sa úastín, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov s výnimkou:
 - dokumentov zakladajúcich [cenných papierov predstavujúcich – *neoficiálny preklad*] právny nárok na tovar,
 - práv alebo cenných papierov podľa článku 5 [ods. 3];
6. riadenie zvláštnych investičných fondov [správa spoločných investičných fondov – *neoficiálny preklad*], ako ich definovali členské štáty;
...“
7. Článok 17 tejto smernice stanovuje:
 - „1. Právo na odpočítanie dane vzniká v okamihu vyrubenia odpočítateľnej dane [v okamihu, keď sa odpočítateľná daň stane splatnou – *neoficiálny preklad*].
 - 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) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba;
 - b) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary;
 - c) [DPH] splatnú podľa článku 5 [ods. 7 písm.] a) a článku 6 [ods. 3].
 - 3. Členské štáty taktiež poskytnú každej zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie alebo vrátenie [DPH] podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:
 - a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 [ods. 2] realizovaných v inej krajine, ktoré spôsobujú nárok na zníženie dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu [v inej krajine, na ktoré by sa vzťahovalo právo na odpočítanie, ak by sa vykonali v tuzemsku – *neoficiálny preklad*],

b) plnení, ktoré sú oslobodené od dane podľa ?lánku 14 [ods. 1 písm. i),] ?lánku 15 a [?lánku 16 ods. 1 B, C a D a ods.] 2,

c) všetkých plnení oslobodených od dane podľa ?lánku 13 B [písm.] a) a d) [bodov] 1 až 5, keď zákazník má sídlo mimo spolo?enstva alebo keď tieto plnenia priamo súvisia s tovarom a službami na vývoz do štátu mimo spolo?enstva.

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby zdanite?nej osoby obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3 [V prípade tovarov a služieb, ktoré zdanite?ná osoba používa sú?asne na uskuto??ovanie plnení uvedených v odsekoch 2 a 3 – *neoficiálny preklad*], kde ide o odpo?ítateľnú [DPH], a pri plneniach, kde [DPH] nie je odpo?ítateľná, je povolené odrátať iba tú ?asť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto ?asť sa určí v súlade s ?lánkom 19 za všetky plnenia realizované zdanite?nou osobou.

?lenské štáty však majú právo:

a) splnomocniť zdanite?nú osobu, aby určila pomernú ?asť za každú oblasť svojej podnikateľskej ?innosti s tým, že za každý sektor bude vedený samostatný ú?et,

b) nútiť zdanite?nú osobu, aby určila ?asť za každý sektor svojej podnikateľskej ?innosti a viedla samostatné ú?ty za každý sektor,

c) splnomocniť alebo nútiť zdanite?nú osobu, aby robila odpo?et dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetk[ých] alebo ?asti tovarov a služieb,

d) splnomocniť alebo nútiť zdanite?nú osobu, aby robila odpo?et podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach,

e) v prípade, keď ide o [DPH], ktorá sa zdanite?nej osobe neodpo?íta, táto je nesignifikantná a treba ju považovať za nulu [stanoviť, že v prípade, ak je DPH, ktorú zdanite?ná osoba nemôže odpo?ítať, zanedbateľná, neprihliada sa na ňu – *neoficiálny preklad*].

...“

8 ?lánok 19 ods. 1 a 2 šiestej smernice stanovuje:

„1. ?iastka odpo?ítateľná podľa prvého pododseku ?lánku 17 [ods. 5] sa vypo?íta podľa vzorca [sa určí podľa zlomku – *neoficiálny preklad*], kde:

– ako ?itateľ sa uvádza celková suma obratu bez [DPH] za rok za plnenia, pri ktorých možno [DPH] znížiť [odpo?ítať – *neoficiálny preklad*] podľa ?lánku 17 [ods. 2 a 3],

– ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez [DPH], za rok za plnenia zahrnuté do ?itateľa a za plnenia, kde sa [DPH] neznižuje [neodpo?ítava – *neoficiálny preklad*]. ?lenské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v ?lánku 11 A [ods. 1 písm. a)].

Táto ?asť sa určí z ro?ného základu [sa určí za každý rok – *neoficiálny preklad*] ako percento so zaokrúhlením na ?íslicu neprevyšujúcu ?alšiu jednotku.

2. Odchylné od [Ako výnimka z – *neoficiálny preklad*] ustanovenia odseku 1 budú z výpo?tu

odpo?ítate?nej ?iastky vylú?ené sumy obratu pri dodávkach investí?ných tovarov používaných zdanite?nou osobou v rámci jej podnikate?skej ?innosti. Sumy obratov súvisiacich s plneniami, ktoré definuje ?lánok 13 B [písm.] d), pokia? ide o náhodilé [ved?ajšie – *neoficiálny preklad*] plnenia, a taktiež náhodilé [ved?ajšie – *neoficiálny preklad*] plnenia s nehnute?nos?ami a finan?né plnenia, tieto budú vylú?ené. Ak ?lenské štáty využívajú možnos? vo?by definovanej v [?lánku 20 ods. 5], ktorý nevyžaduje [nevyžadova? – *neoficiálny preklad*] úpravu, pokia? ide o investí?né tovary, môžu zahrnú? manipuláciu s kapitálovými tovarmi [nakladanie s investí?nými tovarmi – *neoficiálny preklad*] do výpo?tu odpo?ítate?nej ?iastky.“

Francúzska právna úprava

9 ?lánok 271 code général des impôts (všeobecný da?ový zákon, ?alej len „CGI“), vo svojom znení uplatnite?nom v spore vo veci samej stanovoval:

„4. Právo na odpo?ítanie zakladajú za rovnakých podmienok, ako keby podliehali [DPH]:

...

b) bankové a finan?né služby oslobodené na základe ?lánku 261 C bodu 1 písm. a) až e), ak sa poskytujú osobám s bydliskom alebo so sídlom mimo Európskeho hospodárskeho spolo?enstva alebo sa týkajú vývozu tovaru do iných krajín, než sú ?lenské štáty Spolo?enstva.“

10 Pod?a znenia ?lánku 212 prílohy II CGI:

„Zdanite?né osoby, ktoré neuskuto??ujú len plnenia zakladajúce právo na odpo?ítanie, sú oprávnené odpo?íta? ?as? [DPH] za tovar predstavujúci investí?ný majetok, ktorá zodpovedá výške tejto dane vynásobenej pomerom medzi ro?nou sumou príjmov z plnení zakladajúcich právo na odpo?ítanie a ro?nou sumou príjmov zo všetkých uskuto?nených plnení...“

11 ?lánok 213 prílohy II CGI stanovoval:

„Ak zdanite?ná osoba pôsobí v oblastiach ?inností, ktoré z h?adiska [DPH] nepodliehajú rovnakým ustanoveniam, vedú sa pre tieto oblasti samostatné ú?ty na uplatnenie práva na odpo?ítanie.

Oblas? ?innosti predstavuje každá nehnute?nos?, celok viacerých nehnute?ností alebo ?as? nehnute?ností skladajúce sa z dotovaného bývania, ktorého dodávky samému sebe sú zdanite?né pod?a ?lánku 257 bodu 7 prvého odseku písm. c) poslednej vety [CGI].

Výška odpo?ítate?nej dane za tovar spolo?ný rôznym oblastiam sa ur?í na základe pomeru uvedeného v ?lánku 212.“

12 ?lánok 219 prílohy II CGI znel:

„Zdanite?né osoby, ktoré neuskuto??ujú len plnenia zakladajúce právo na odpo?ítanie, sú oprávnené odpo?íta? [DPH] z týchto tovarov a služieb v rámci nasledujúcich obmedzení:

a) ak sa tieto tovary a služby používajú výlu?ne na uskuto??ovanie plnení zakladajúcich právo na odpo?ítanie, da? z nich možno odpo?íta?;

b) ak sa používajú výlu?ne na uskuto??ovanie plnení, ktoré nezakladajú právo na odpo?ítanie, da? z nich nemožno odpo?íta?;

c) ak sa používajú sú?asne na uskuto??ovanie plnení, z ktorých niektoré zakladajú právo na odpo?ítanie a iné ho nezakladajú, možno odpo?íta? ?as? dane z nich. Táto ?as? sa ur?í za

podmienok stanovených v článkoch 212 až 214.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 LCL je banková inštitúcia so sídlom vo Francúzsku, ktorá má pobočky v členských štátoch Európskej únie a v tretích štátoch.

14 Po kontrole účtovníctva týkajúcej sa obdobia od 1. januára 1988 do 31. decembra 1989 a po zaslaní dvoch oznámení o oprave dane daňové orgány vyrubili spoločnosti LCL dodatočnými výmery okrem iného DPH za uvedené obdobie. Tieto dodatočné výmery vyplývali z odmietnutia daných orgánov zohľadniť, na rozdiel od toho, ako to urobila LCL vo svojich daňových priznaniach, výšku úrokov z pôžičiek, ktoré poskytlo ústredie LCL svojim pobočkám so sídlom mimo francúzskeho územia, v žiadateľi a v menovateli odpodátateľnú pomernú časť, ktorú v oblasti DPH upravuje článok 212 prílohy II CGI.

15 Dňa 20. júla 1994 podala LCL prvú sťažnosť proti uvedeným dodatočným výmerom, pričom tvrdila, že výšku týchto úrokov bolo možné zohľadniť pri výpočte odpodátateľnej pomernej časti DPH. Dňa 31. decembra 1996 podala druhú sťažnosť, ktorou požiadala o vrátenie súm, ktoré podľa jej názoru predstavovali preplatok za dotknuté obdobia, a súm, ktoré zaplatila v rokoch 1990 a 1991 za obdobie od 1. januára do 31. decembra 1990, pričom uviedla, že ak výšku úrokov, ktoré ústredie vyúčtovalo svojim pobočkám, nie je možné zohľadniť z dôvodu, že jej ústredie tvorí spolu so svojimi zahraničnými pobočkami jeden a ten istý subjekt, potom príjmy z transakcií vykonávaných týmito pobočkami s tretími subjektmi treba považovať za jej transakcie a zohľadniť ich pri výpočte odpodátateľnej pomernej časti, ktorá sa na ňu uplatňuje.

16 Keďže daňové orgány tieto sťažnosti zamietli, LCL podala žalobu na Tribunal administratif de Paris (Správny súd v Paríži). Tento súd rozsudkom z 5. októbra 2004 uvedenú žalobu zamietol. Keďže odvolanie, ktoré LCL podala proti tomuto rozhodnutiu, bolo takisto zamietnuté, podala kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État.

17 Na podporu svojho kasačného opravného prostriedku LCL uviedla, že na určenie odpodátateľnej pomernej časti výdavkov jej ústredia, pokiaľ ide o DPH, treba zohľadniť príjmy jej pobočiek so sídlom v iných členských štátoch Únie a v tretích štátoch, keďže z rozsudku z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, Zb. s. I-2803), vyplýva, že pokiaľ ide o vzájomné vzťahy, tieto pobočky predstavujú s ústredím jeden daňový subjekt.

18 LCL tvrdila, že Cour administrative d'appel de Paris (Odvolací správny súd v Paríži) svojím rozhodnutím jednak, že pobočky so sídlom v členskom štáte Únie samy podliehajú DPH a pri určení vlastných odpodátateľných pomerných častí zohľadňujú tieto príjmy, ktoré z tohto dôvodu nemožno znovu použiť na účely odpodátovania príjmov ústredia, a jednak, že pokiaľ ide o pobočky so sídlom mimo Európskej únie, ktoré buď nemusia podliehať dani z pridanej hodnoty, alebo sa na ne môžu vzťahovať iné pravidlá, predstavujú „samostatné oblasti činnosti“ na uplatnenie práva na odpodátovanie dane, použil výklad, ktorý nie je zlučiteľný so zásadou neutrality spoločného systému DPH.

19 Za týchto okolností Conseil d'État rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno článok 17 ods. 2 a 5 a článok 19 šiestej smernice... vzhľadom na pravidlá týkajúce sa územnej pôsobnosti [DPH] vykladať v tom zmysle, že ústredie spoločnosti so sídlom v členskom štáte musí pri výpočte pomernej časti upravenej týmito ustanoveniami zohľadniť príjmy, ktoré dosiahla každá z jej pobočiek so sídlom v inom členskom štáte, a tieto pobočky musia rovnako zohľadniť všetky príjmy dosiahnuté spoločnosťou, ktoré patria do pôsobnosti

[DPH]?

2. Treba rovnaké riešenie použiť aj v prípade pobočiek so sídlom mimo Európskej únie, najmä z hľadiska práva na odpodátanie dane stanoveného 17 ods. 3 písm. a) a c), v súvislosti s bankovými a finančnými transakciami uvedenými v 13 B písm. d) bodoch 1 až 5, ktoré sa vykonávajú v prospech zákazníkov so sídlom mimo [Únie]?

3. Môže sa odpoveď na prvú a druhú otázku v rôznych členských štátoch líšiť v dôsledku možností, ktoré poskytuje 17 ods. 5 posledný pododsek, najmä pokiaľ ide o vytváranie samostatných oblastí činnosti?

4. Je v prípade kladnej odpovede na prvú alebo druhú otázku potrebné jednak obmedziť uplatňovanie takej pomernej časti na výpočet nárokov na odpodátanie [DPH] vzťahujúcej sa na výdavky, ktoré vynaložilo ústredie v prospech zahraničných pobočiek, a jednak zohľadniť príjmy dosiahnuté v zahraničí podľa pravidiel, ktoré sa uplatňujú v štáte pobočky, alebo v štáte ústredia?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

20 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v rámci konania na základe spolupráce s vnútroštátnymi súdmi zakotveného v 267 ZFEÚ prislúcha Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú súd zaal prejednávať. Z tohto hľadiska môže Súdny dvor preformulovať otázky, ktoré mu boli predložené (pozri najmä rozsudok FCE Bank, už citovaný, bod 21).

21 V tejto súvislosti treba uviesť, že vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou snaží zistiť, ako sa má určiť jednak odpodátateľná pomerná časť DPH pre ústredie spoločnosti so sídlom vo Francúzsku a jednak odpodátateľná pomerná časť DPH pre pobočky tejto spoločnosti, ktoré sídlia mimo tohto členského štátu. Keže spor vo veci samej sa týka len určenia odpodátateľnej pomernej časti uplatniteľnej na ústredie spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, nie je potrebné podrobne sa zaoberať výpočtom odpodátateľných pomerných častí týkajúcich sa pobočiek tejto spoločnosti, ktoré sídlia mimo tohto členského štátu.

22 Preto treba prvú prejudiciálnu otázku chápať tak, že v nej v podstate ide o to, či sa majú 17 ods. 2 a 5 a 19 ods. 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v jednom členskom štáte, môže na určenie odpodátateľnej pomernej časti DPH, ktorá sa na ňu uplatňuje, zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkami so sídlom v iných členských štátoch.

23 S cieľom odpovedať na túto otázku treba pripomenúť, že pri určení dosahu ustanovenia práva Spoločenstva je potrebné zohľadniť súčasne jeho znenie, kontext a jeho ciele (pozri najmä rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 23 a citovanú judikatúru).

24 V tejto súvislosti treba konštatovať, že len na základe samotného znenia 17 ods. 2 a 5 a 19 ods. 1 šiestej smernice nemožno tvrdiť, že na určenie odpodátateľnej pomernej časti, ktorá je na spoločnosť uplatniteľná, mohla táto spoločnosť zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkami so sídlom v iných členských štátoch.

25 Pokiaľ ide o kontext, v akom sa nachádzajú tieto ustanovenia, ako aj o ich ciele, treba pripomenúť, že 17 a 19 šiestej smernice sú uvedené v jej hlave XI, ktorá sa týka režimu

odpo?ítania.

26 Právo na odpo?ítanie uvedené v ?lánku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (rozsudky zo 6. októbra 2005, Komisia/Francúzsko, C?243/03, Zb. s. I?8411, bod 28 a citovaná judikatúra, ako aj z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland, C?488/07, Zb. s. I?10409, bod 14).

27 Cieľom režimu odpo?ítania je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych ?inností. Spoločný systém DPH má teda zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych ?inností bez ohľadu na ich úcel alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto ?innosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 15 a citovanú judikatúru).

28 Konkrétne ?lánok 17 ods. 5 šiestej smernice zavádza režim uplatňovaný na právo na odpo?ítanie DPH, pokiaľ sa toto právo týka tovarov alebo služieb, ktoré zdaniteľná osoba používa „[súčasne na uskutočňovanie plnení uvedených] v odsekoch 2 a 3... a pri plneniach, kde daň... nie je odpo?ítateľná“. V takom prípade je podľa ?lánku 17 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice možné odpo?ítať iba tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na prvé uvedené plnenia (rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 17).

29 Právo na odpo?ítanie sa na základe ?lánku 17 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice vypo?íta podľa pomernej časti stanovenej v súlade s ?lánkom 19 tejto smernice (rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 18).

30 Treba konštatovať, že keďže výpočet odpo?ítateľnej pomernej časti je jedným z prvkov režimu odpo?ítania, postup, akým tento výpočet treba vykonať, vyplýva spolu s daným režimom odpo?tov z oblasti uplatňovania vnútroštátnej právnej úpravy v oblasti DPH, na ktorú sa ?innosť alebo plnenie musí z daňového hľadiska viazať.

31 Prináleží totiž daňovým orgánom každého ?lenského štátu, ako im to umožní ?lánok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice, aby si stanovili metódu na určenie práva na odpo?ítanie, pretože im umožní stanoviť pomernú časť odpo?tu na každú oblasť podnikateľskej ?innosti alebo odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty na základe použitia celku či časti tovarov a služieb na konkrétnu ?innosť, alebo aj možnosť vylúčiť právo na odpo?ítanie za určitých podmienok (pozri v tomto zmysle rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 19).

32 Konštatovanie uvedené v bode 31 tohto rozsudku je navyše potvrdené okolnosťou, že spôsob vrátenia DPH, a to buď jej odpo?ítaním, alebo jej vrátením, závisí len od miesta, kde má zdaniteľná osoba sídlo (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2009, Komisia/Taliansko, C?244/08, body 25 a 33).

33 Okrem toho treba spresniť, že pojem „sídlo“ sa netýka len ústredia zdaniteľnej osoby, ale aj stálych prevádzkarní v zmysle šiestej smernice, ktoré môže mať v iných ?lenských štátoch. Spoločnosť, ktorá má ústredie v jednom ?lenskom štáte a stálu prevádzkareň v inom ?lenskom štáte, treba preto považovať za spoločnosť sídliaču v tomto druhom ?lenskom štáte na účely ?inností, ktoré v tomto štáte vykonáva, a táto spoločnosť sa nemôže domáhať vrátenia DPH v zmysle ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79), ani trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129), ktorá bola v tomto štáte zaplatená. Uvedenej stálej prevádzkarni prináleží

požiadať daňové orgány daného štátu o odpodátanie DPH týkajúcej sa plnení nadobudnutých v tomto štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, body 33 a 35).

34 Keďže Súdny dvor rozhodol, že v zmysle šiestej smernice stála prevádzkareň nachádzajúca sa v niektorom členskom štáte a hlavné miesto podnikania nachádzajúce sa v inom členskom štáte tvoria jednu a tú istú zdaniteľnú osobu na účely DPH (rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 38), vyplýva z toho, že jedna zdaniteľná osoba podlieha okrem režimu uplatniteľného v štáte, v ktorom má ústredie, toľkým vnútroštátnym režimom odpodátaní, koľko je členských štátov, v ktorých má stále prevádzkarne.

35 Keďže spôsoby výpočtu pomernej časti predstavujú základný prvok režimu odpodátania, bolo by vážne ohrozené rozumné rozdelenie oblastí pôsobnosti vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH, ako aj dôvod existencie uvedeného výpočtu, keby sa pri výpočte uplatniteľnej časti na hlavné miesto podnikania zdaniteľnej osoby so sídlom v členskom štáte zohľadnil obrat dosiahnutý všetkými stálymi prevádzkami, ktoré má táto zdaniteľná osoba v iných členských štátoch.

36 Tento výklad článku 17 ods. 2 a 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice je navyše v súlade s účelom týchto ustanovení.

37 Pokiaľ totiž ide o zásadu neutrality DPH, ktorú režim výpočtov musí uplatňovať, treba konštatovať, ako uviedol generálny advokát v bodoch 67 až 69 návrhov, že sa nepreukázalo, že umožnenie zdaniteľnej osobe výpočítať odpodátateľnú časť uplatniteľnú na jej ústredie nachádzajúce sa v niektorom členskom štáte po zohľadnení obratu dosiahnutého jej stálymi prevádzkami nachádzajúcimi sa v iných členských štátoch mohlo v každom prípade zaistiť lepšie dodržiavanie tejto zásady vo vzťahu k systému, ktorý stanovuje, že zdaniteľná osoba musí v každom členskom štáte, ktorý možno považovať za štát, v ktorom má stálu prevádzkareň v zmysle šiestej smernice, určiť samostatnú odpodátateľnú pomernú časť.

38 Navyše, ako správne uviedlo Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, taký spôsob určenia odpodátateľnej pomernej časti uplatniteľnej na ústredie zdaniteľnej osoby by viedol s ohľadom na všetky plnenia nadobudnuté touto zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom má ústredie, k zvýšeniu tej časti DPH, ktorú toto ústredie môže odpodátať, hoci časť týchto nadobudnutých plnení nemá nijakú súvislosť s činnosťami stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa mimo tohto štátu. Výška uplatniteľnej odpodátateľnej pomernej časti by tak bola skreslená.

39 Napokon taký spôsob stanovenia odpodátateľnej pomernej časti by mohol ohroziť potrebný účinok článku 5 ods. 7 písm. a) a článku 6 ods. 3 šiestej smernice, ktoré priznávajú určitú mieru voľnej úvahy členským štátom zmierňovaním účinkov voľby, pre ktorú sa tieto štáty rozhodli v oblasti daňovej politiky.

40 So zreteľom na tieto úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 a 5 a článok 19 ods. 1 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v jednom členskom štáte, nemôže na určenie odpodátateľnej pomernej časti DPH, ktorá sa na ňu uplatňuje, zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkami so sídlom v iných členských štátoch.

O druhej otázke

41 Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, či so zreteľom na článok 17 ods. 3 písm. a) a c) šiestej smernice spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v členskom štáte, môže na určenie odpodátateľnej pomernej časti DPH, ktorá sa na ňu uplatňuje, zohľadniť obrat

dosiahnutý jej pobočkami so sídlom v tretích štátoch.

42 V tejto súvislosti treba pripomenúť, ako vyplýva z bodov 30 až 33 tohto rozsudku, že režim odpočítania sa zakladá na zásade teritoriality uplatniteľných vnútroštátnych ustanovení, a ak má zdaniteľná osoba stálu prevádzkareň v inom štáte než štáte, v ktorom si založila ústredie, hospodárske činnosti, ktoré tam vykonáva, sa na účely uplatnenia ustanovení šiestej smernice považujú za vykonávané z tejto stálej prevádzkarne.

43 Treba konštatovať, že v odôvodneniach šiestej smernice ani v jej ustanoveniach sa nenachádza nič, čo by naznačovalo, že by okolnosť, že zdaniteľná osoba má stálu prevádzkareň mimo územia Únie, mohla mať vplyv na režim odpočítania, ktorým uvedená zdaniteľná osoba podlieha v členskom štáte, v ktorom sa nachádza jej ústredie.

44 Z toho vyplýva, ako uviedol generálny advokát v bode 81 návrhov, že v situácii, o akú ide vo veci samej, nemožno dôvodne tvrdiť, že služby poskytované stálymi prevádzkarňami so sídlom mimo Únie v prospech zákazníkov so sídlom takisto v tretích štátoch by sa mali považovať za služby poskytnuté samotným ústredím.

45 Toto konštatovanie nie je vyvrátené ani tvrdením, že spoločnosti, ktorá má ústredie v niektorom členskom štáte a pobočku v treťom štáte, musí byť na účely DPH poskytnuté rovnaké daňové zaobchádzanie ako spoločnosti so sídlom takisto v členskom štáte poskytujúcej rovnaké služby, ale bez toho, aby na to používala takú pobočku, alebo spoločnosti, ktorá má na tento účel dcérsku spoločnosť v uvedenom treťom štáte. Tieto odlišné možnosti totiž zobrazujú zjavne rozdielne situácie, a teda na ne nemožno uplatniť rovnaké daňové zaobchádzanie.

46 V tejto súvislosti treba dodať, že zdaniteľné osoby sú oprávnené zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie na svoju hospodársku činnosť a na obmedzenie svojich daňových nákladov (rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Zb. s. I-13805, bod 53).

47 Rozhodnutie sa podnikateľa pre plnenia oslobodené od dane alebo zdaniteľné plnenia sa teda môže zakladať na množstve faktorov, vrátane úvah daňovej povahy týkajúcich sa objektívneho systému DPH (pozri rozsudok z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 33).

48 Navyše, ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, keď má zdaniteľná osoba možnosť voľby medzi viacerými plneniami, má právo zvoliť si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzila svoju daňovú povinnosť (pozri najmä rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 73, ako aj RBS Deutschland Holdings, už citovaný, bod 54).

49 Vzhľadom na to treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 3 písm. a) a c) a článok 19 ods. 1 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v členskom štáte, nemôže na určenie odpočítateľnej pomernej časti DPH, ktorá sa na ňu uplatňuje, zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkami so sídlom v tretích štátoch.

O tretej otázke

50 Vnútroštátny súd sa svojou treťou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že umožňuje členskému štátu uplatniť pravidlo výpočtu odpočítateľnej pomernej časti podľa jednotlivých oblastí činnosti spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, umožňujúce tejto spoločnosti zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkou so sídlom v inom členskom štáte alebo v treťom štáte.

51 Aby bolo možné odpovedať na túto otázku, treba pripomenúť, že zo znenia článku 17 ods. 5 v spojení s článkom 19 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že toto druhé ustanovenie odkazuje len na pomernú časť odpočítania upravenú v článku 17 ods. 5 prvom pododseku a podrobnejšie upravuje pravidlo výpočtu len pre pomernú časť stanovenú v prvom ustanovení a v dôsledku toho pre odpočítanie, ktorý sa má vykonať podľa článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. d) uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 22, a z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, bod 21).

52 Súdny dvor tiež rozhodol, že v prípade nedostatku údajov v šiestej smernici prináleží členským štátom, aby v medziach dodržania práva Únie a zásad, na ktorých je založený spoločný systém DPH, stanovili metódy a pravidlá upravujúce výpočet odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe. Tieto členské štáty sú pri vykonávaní uvedenej právomoci povinné zohľadniť účel a štruktúru danej smernice (pozri najmä rozsudok BLC Baumarkt, už citovaný, bod 22 a citovanú judikatúru).

53 Treba však konštatovať, že odkaz článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice na „oblasti činnosti“ nemožno chápať tak, že sa týka zemepisných oblastí.

54 Ako totiž vyplýva z článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice, pojem „činnosti“ sa v kontexte šiestej smernice vzťahuje na rôzne druhy hospodárskych činností, akými sú činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby.

55 Z uvedeného vyplýva, že členský štát nemôže na základe ustanovení článku 17 ods. 5 tretieho pododseku dovoliť zdaniteľnej osobe so sídlom na jeho území zohľadniť pri výpočte odpočítateľnej pomernej časti, ktorá je uplatniteľná na oblasť hospodárskej činnosti tejto osoby, obrat dosiahnutý stálou prevádzkarňou so sídlom mimo tohto štátu.

56 Vzhľadom na to treba na tretiu prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členskému štátu uplatniť pravidlo výpočtu odpočítateľnej pomernej časti podľa jednotlivých oblastí činnosti spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, umožňujúcich tejto spoločnosti zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkou so sídlom v inom členskom štáte alebo v treťom štáte.

O štvrtej otázke

57 S ohľadom na odpovede na prvé dve otázky nie je potrebné odpovedať na štvrtú otázku.

O trovách

58 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 (prvá komora) rozhodol takto:

1. § 17 ods. 2 a 5 a § 19 ods. 1 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 spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v jednom členskom štáte, nemôže na určenie odpodátenej pomernej časti DPH, ktorá sa na ňu uplatňuje, zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkami so sídlom v iných členských štátoch.

2. § 17 ods. 3 písm. a) a c) a § 19 ods. 1 šiestej smernice 77/388 sa majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v členskom štáte, nemôže na určenie odpodátenej pomernej časti dane z pridanej hodnoty, ktorá sa na ňu uplatňuje, zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkami so sídlom v tretích štátoch.

3. § 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členskému štátu uplatniť pravidlo výpočtu odpodátenej pomernej časti podľa jednotlivých oblastí činnosti spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, umožňujúcich tejto spoločnosti zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkou so sídlom v inom členskom štáte alebo v treťom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.