

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 18. októbra 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 168 a 173 – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Transakcie lízingu vozidiel – Tovary a služby používané tak pri zdaniteľných plneniach, ako aj pri plneniach oslobodených od dane – Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane – Pomerné odpočítanie dane“

Vo veci C-153/17,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva) z 22. marca 2017 a doručený Súdnemu dvoru 27. marca 2017, ktorý súvisí s konaním

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan, vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, a sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca) a S. Rodin,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. februára 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, v zastúpení: N. Shaw, QC, a M. Jones, barrister, ktorých splnomocnil A. Brown, solicitor,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brandon, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci O. Thomas, QC, a A. Mannion, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 3. mája 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 168 a 173 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L

347, 2006, s. 1, ?alej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (da?ová a colná správa, Spojené krá?ovstvo) (?alej len „da?ová správa“) a spoločnosťou Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (?alej len „VWFS“), ktorý sa týka metódy uplatniteľnej na určenie ?asti dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe touto spoločnosťou v rámci ?asti jej ?innosti spo?ívajúcej najmä v ponuke lízingu motorových vozidiel, ktorú jej možno vráti?.

Právny rámec

Právo Únie

3 ?lánok 1 ods. 2 prvý a druhý pododsek smernice o DPH uvádza:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná da? zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez oh?adu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribu?nom procese pred stup?om, na ktorom sa da? ú?tuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypo?ítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpo?ítaní sumy DPH, ktorou boli priamo za?ažené rôzne nákladové prvky.“

4 Z ?lánku 135 ods. 1 písm. b) tejto smernice vyplýva, že ?lenské štáty oslobodia od dane „poskytovanie a dojednávanie úverov a správu úverov osobou, ktorá ich poskytla“.

5 ?lánok 168 uvedenej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpo?ítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

- a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto ?lenskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,
- b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa ?lánku 18 písm. a) a ?lánku 27,
- c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa ?lánku 2 ods. 1 písm. b) bod (i),
- d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s ?lámkami 21 a 22,
- e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto ?lenského štátu.“

6 ?lánok 173 tej istej smernice stanovuje:

„1. Ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpo?ítať DPH a ktoré sú uvedené v ?lánoch 168, 169 a 170, a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpo?ítať DPH, je odpo?ítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpo?ítanie dane vzniká.

Odpo?ítateľná časť sa určí v súlade s ?lámkami 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené

zdaniteľnou osobou.

2. členské štáty môžu prijať tieto opatrenia:

- a) oprávniť zdaniteľnú osobu, aby určila pomernú časť za každú oblasť svojho podnikania, ak pre každú z týchto oblastí vedie samostatné účtovníctvo,
- b) vyžadovať od zdaniteľnej osoby, aby určila pomernú časť za každú oblasť svojho podnikania a za každú z nich viedla samostatné účtovníctvo,
- c) oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby odpovedala daň na základe použitia všetkého alebo časti tovaru a služieb,
- d) oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku odseku 1 odpovedala daň z tovaru a služieb použitých pri všetkých transakciách, ktoré sú v tomto pododseku uvedené,
- e) stanoví, že ak je DPH, ktorú si zdaniteľná osoba nemôže odpovedať, zanedbateľná, považuje sa za odpovedanie dane vo výške nula.“

Právo Spojeného kráľovstva

7 Ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa odpovedu DPH zaplatenej na vstupe boli v Spojenom kráľovstve prebraté § 26 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994) a § 101 a 102 Value Added Tax Regulations 1995 (nariadenie o dani z pridanej hodnoty z roku 1995). § 101 ods. 2 písm. d) tohto nariadenia stanovuje štandardnú metódu určenia práva na odpovedanie.

8 Výnimka z tejto štandardnej metódy je stanovená v § 102 uvedeného nariadenia, ktoré daňovej správe umožňuje schváliť osobitnú metódu stanovenia pomernej odpovedateľnej časti DPH zaplatenej na vstupe.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 VWFS je finančná spoločnosť v 100 % vlastníctve spoločnosti Volkswagen Financial Services AG, ktorá je súčasťou skupiny Volkswagen AG. Táto skupina vyrába a predáva motorové vozidlá pod rôznymi značkami, ako sú Volkswagen, Audi a Škoda.

10 Financovanie, ktoré ponúka VWFS, je určené výlučne na nadobúdanie vozidiel značiek uvedenej skupiny. Okrem ponuky financovania táto spoločnosť prispieva k uvádzaniu vozidiel týchto značiek na trh prostredníctvom odbornej prípravy predajného personálu u predajcov. Náklady spojené s týmto prispievaním sú vo všeobecnosti amortizované z celkového prevádzkového rozpočtu spoločnosti VWFS a nie sú fakturované iným podnikom skupiny, ktoré, hoci sú súčasťou rovnakej skupiny spoločností, nepristúpili so spoločnosťou VWFS do režimu zdačovania skupiny na účely DPH.

11 Činnosti spoločnosti VWFS sú rozdelené do viacerých odvetví najmä maloobchodného odvetvia. V tomto odvetví táto spoločnosť ponúka tri druhy produktov tak profesionálom, ako aj jednotlivcom, medzi ktoré patrí aj lízing motorových vozidiel. Keď uzatvára lízingovú zmluvu, VWFS kupuje vozidlo od predajcu a poskytuje ho k dispozícii zákazníkovi, pričom táto zmluva uvádza, že vlastníctvo k vozidlu nebude na zákazníka prevedené, až kým nebudú vykonané všetky platby splatné podľa zmluvy.

12 Podľa uplatnenej právnej úpravy Spojeného kráľovstva, keď VWFS uzatvára takúto

zmluvu, považuje sa za dodávateľa vozidla, na ktoré sa vzťahuje uvedená zmluva, ktorá musí najmä obsahovať podmienku, podľa ktorej má toto vozidlo uspokojivú kvalitu. Služba, ktorú táto spoločnosť poskytuje, sa neobmedzuje na poskytovanie úveru, ale vzťahuje sa aj na poskytovanie pomoci, pokiaľ ide o samotné motorové vozidlo, ako napríklad vybavovanie sťažností týkajúcich sa jeho kvality.

13 Podľa znenia takej lízingovej zmluvy cena zaplatená spoločnosťou VWFS za nadobudnutie vozidla zodpovedá cene zaplatenej predajcovi zo strany spoločnosti VWFS bez ziskovej marže. Naopak, v rámci stanovenia úrokovej sadzby týkajúcej sa časti transakcie „financovanie“ VWFS pridáva k svojim vlastným nákladom financovania maržu pre celkové režijné náklady, ziskovú maržu a rezervu na neisté pohľadávky. Podľa systému útovníctva, ktorý používa VWFS pre tento druh transakcie, podiel splátok zodpovedajúci úrokom je zahrnutý do obratu, na rozdiel od podielu zodpovedajúceho splateniu kúpnej ceny vozidla.

14 Medzi účastníkmi konania je nesporné, že hoci lízingová zmluva predstavuje jedinú obchodnú transakciu, zahŕňa podľa práva Spojeného kráľovstva týkajúceho sa DPH viacero samostatných plnení, vrátane na jednej strane poskytnutia vozidla, čo je zdaniteľná transakcia, a na druhej strane poskytnutia úveru, čo je transakcia oslobodená od dane.

15 Pokiaľ ide o DPH, ktorú platí VWFS na vstupe zo všetkých jej činností, jej prvá časť sa týka výlučne buď zdaniteľných transakcií, alebo transakcií oslobodených od dane a druhá časť sa týka transakcií, ktoré patria pod oba druhy. Táto posledná uvedená DPH je v Spojenom kráľovstve opísaná ako „zostatková“. Konkrétne ide o celkové režijné náklady každodennej správy, ako napríklad náklady spojené s odbornou prípravou a náborom personálu, stravovaním a nápojmi pre personál, údržbou a vylepšovaním informatickej infraštruktúry, ako aj náklady na priestory a kancelárske potreby. Vzhľadom na postavenie spoločnosti VWFS ako hospodárskeho subjektu čiastočne oslobodeného od dane sa účastníci konania nezhodujú, pokiaľ ide o otázku, v akom rozsahu si VWFS môže odpočítať zostatkovú DPH.

16 Na účely určenia sumy dane zaplatenej na vstupe, ktorú si môže odpočítať, si VWFS s daňovou správou dohodla „osobitnú metódu čiastočného oslobodenia od dane“. Podľa tejto metódy daň zaplatená na vstupe v súvislosti s nákladmi vynaloženými výlučne na vykonanie zdaniteľných transakcií je odpočítateľná, zatiaľ čo daň z nákladov vynaložených výlučne na vykonanie transakcií oslobodených od dane nie je odpočítateľná.

17 VWFS sa 2. februára 2007 písomne obrátila na daňovú správu s cieľom navrhnúť jej, aby v rámci tejto osobitnej metódy bola zvyšková DPH zaplatená na vstupe rozdelená medzi jej odvetvia činnosti, najmä v závislosti od obratu každého odvetvia, ale vypočítala by sa bez ohľadu na hodnotu vozidiel predaných v rámci lízingových zmlúv. V nadväznosti na to by sa uplatnila osobitná metóda na vyčíslenie odpočítateľnej zostatkovej DPH pre každé odvetvie.

18 Spor, v ktorom sa názory daňovej správy a VWFS rozchádzajú, sa týka otázky, v akom rozsahu zostatkovú DPH takto priradenú k odvetviu maloobchodu treba považovať podľa takejto osobitnej metódy za „použitú alebo určenú na použitie“ zo strany spoločnosti VWFS na vykonanie zdaniteľných transakcií v tomto odvetví.

19 V tejto súvislosti VWFS navrhuje vychádzať z pomeru medzi počtom zdaniteľných transakcií a celkovým počtom transakcií v uvedenom odvetví. Podľa jej metódy by sa lízing mal považovať za dve odlišné transakcie, jednu zdaniteľnú a druhú oslobodenú od dane, a počet transakcií by nezodpovedal počtu zmlúv, ale počtu platieb, obvykle mesačných, vykonaných podľa týchto zmlúv.

20 Daňová správa zastáva názor, že každá suma zostatkovej DPH určenej na lízingové zmluvy

sa musí rozdeliť medzi zdaniteľné transakcie a transakcie oslobodené od dane podľa hodnoty týchto plnení, ale s vylúčením pôvodnej hodnoty vozidiel pri ich dodaní. Keďže hodnotu plnenia, ktoré predstavuje lízing, je možné z veľkej časti pridať poskytnutiu finančných prostriedkov, čo je plnenie oslobodené od dane, odpôvitateľnou je len časť zostatkovej DPH týkajúca sa hodnoty iných zdaniteľných transakcií vykonaných v rámci týchto zmlúv, ako sú poplatky za predčasné vyúčtovanie a náklady na uplatnenie predkupného práva.

21 Dňa 16. júna 2008 daňová správa na základe svojho výkladu práva na odpôvitanie vystavila daňový výmer na DPH splatnú spoločnosťou VWFS. V nadväznosti na to 30. septembra 2008 daňová správa vydala rozhodnutie, ktorým sa stanovil základ pre vyrubenie tejto dane.

22 VWFS tento daňový výmer napadla pred First-tier Tribunal (Tax Chamber) [súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo], ktorý jej žalobe vyhovel rozsudkom vydaným 18. augusta 2011.

23 Daňová správa sa odvolala na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo]. Tento súd vydal rozsudok, ktorým tomuto odvolaniu vyhovel 12. novembra 2012.

24 Opravnému prostriedku spoločnosti VWFS podanému na Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávne oddelenie), Spojené kráľovstvo] tento odvolací súd rozsudkom vydaným 28. júla 2015 vyhovel.

25 Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva) povolil daňovej správe podať opravný prostriedok 23. decembra 2015 a tento opravný prostriedok preskúmal 3. novembra 2016.

26 Za týchto podmienok Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. V prípade, že celkové režijné náklady pripísané transakciám spojeným s lízingom (ktoré sa skladajú z poskytnutí finančných prostriedkov oslobodených od dane a zdaniteľných dodávok automobilov) boli zahrnuté len do ceny poskytnutí finančných prostriedkov zdaniteľnou osobou, transakciám oslobodeným od dane, má zdaniteľná osoba právo na odpôvitanie celku alebo časti DPH, ktorou boli tieto náklady na vstupe zaplatené?

2. Aký je správny výklad bodu 31 rozsudku z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), presnejšie odôvodnenia, podľa ktorého sú režijné náklady „súčasťou všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také zložkami ceny výrobkov podniku“?

Predovšetkým:

a) Má sa táto časť vykladať v tom zmysle, že členský štát musí vždy, keď prijal osobitnú metódu podľa článku 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH priradiť každej transakcii určitú časť dane na vstupe?

b) Je to tak aj v prípade, ak zo skutkových okolností vyplýva, že režijné náklady nie sú zahrnuté v cene zdaniteľných transakcií uskutočnených podnikom?

3. Znamená skutočnosť, že režijné náklady boli, prinajmenšom v určitom rozsahu, skutočne použité pri dodaniach vozidiel, ktoré sú zdaniteľnými transakciami,

a) že určitá časť dane zaplatenej na vstupe z týchto nákladov musí byť odpôvitateľná?

b) Je to tak aj v prípade, ak zo skutkových okolností vyplýva, že režijné náklady nie sú zahrnuté v cene dodaní vozidiel, ktoré sú zdaniteľnými transakciami?

4. Je v zásade možné ignorovať zdaniteľné dodávky automobilov (alebo ich hodnotu) na účely vypracovania osobitnej metódy podľa článku 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH?

O prejudiciálnych otázkach

27 Svojimi štyrmi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 168 a článok 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH treba vykladať v tom zmysle, že na jednej strane, aj keď režijné náklady na transakcie lízingu hnuteľného majetku, ako sú transakcie vo veci samej, nie sú premietnuté do sumy splatnej zákazníkovi z dôvodu poskytnutia predmetného majetku, teda zdaniteľnej časti transakcie, ale do sumy úroku splatného podľa časti „financovanie“ transakcie, teda jej časti oslobodenej od dane, tieto režijné náklady by sa na účely DPH mali považovať za základný prvok ceny za toto poskytnutie a, na strane druhej, že členské štáty môžu uplatniť metódu rozdelenia, ktorá nezohľadňuje pôvodnú hodnotu uvedeného majetku v prípade jeho dodania.

Úvodné poznámky

28 Na úvod je potrebné určiť, či z hľadiska DPH sa s rôznymi transakciami súvisiacimi s lízingom, ako sú transakcie vo veci samej, a to poskytnutie finančných prostriedkov a poskytnutie vozidiel, má zaobchádzať ako s odlišnými transakciami zdávanými oddelene, alebo ako s jedinými komplexnými transakciami pozostávajúcimi z viacerých prvkov.

29 Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedinú transakciu, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa predmetná transakcia vykonáva, s cieľom určiť, či táto transakcia predstavuje na účely DPH dve alebo viaceré odlišné plnenia, alebo jediné plnenie (rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, bod 21 a citovaná judikatúra).

30 Súdny dvor zároveň rozhodol na jednej strane, že z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH vyplýva, že každá transakcia sa má obvykle považovať za odlišnú a nezávislú, a na druhej strane, že transakcia pozostávajúca z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členená, aby sa nezmenila funkcia systému DPH. Treba konštatovať, že o jediné plnenie ide predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou spolu tak úzko súvisia, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2016, Gabarel, C-555/15, neuverejnené, EU:C:2016:272, bod 44, ako aj rozsudok zo 4. októbra 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, body 37 a 38, ako aj citovanú judikatúru).

31 Okrem toho o jediné plnenie ide v prípade, ak sa jedna alebo viaceré zložky musia považovať za hlavné plnenie, pričom iné zložky sa naopak majú považovať za vedľajšie plnenie alebo viacero vedľajších plnení a podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, bod 23 a citovaná judikatúra).

32 V rámci spolupráce stanovenej na základe článku 267 ZFEÚ je povinnosťou vnútroštátnych súdov určiť, či v konkrétnom prípade ide o takú situáciu, a v tejto súvislosti s konečnou

platnosťou posúdiť všetky skutkové okolnosti (rozsudok z 10. marca 2011, *Bog a i.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 55, ako aj citovaná judikatúra).

33 Na účely určenia, či obchodná transakcia predstavuje viacero nezávislých plnení alebo jediné plnenie na účely DPH, vnútroštátnemu súdu prislúcha skúmať charakteristické prvky dotknutej transakcie s prihliadnutím na hospodársky cieľ tejto transakcie a záujem osôb, pre ktoré sa vykonáva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2016, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, body 28 a 29, ako aj citovanú judikatúru).

34 V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd domnieva, že každú lízingovú zmluvu týkajúcu sa vozidiel tvorí viacero odlišných plnení a to na jednej strane poskytnutie vozidla a na druhej strane poskytnutie úveru. V tejto súvislosti treba konštatovať, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a ani z pripomienok predložených Súdnemu dvoru nevyplýva, že táto kvalifikácia nebola uskutočnená v súlade s vyššie uvedenými kritériami.

35 Ako to uviedla vláda Spojeného kráľovstva, toto rozlíšenie transakcie lízingu sa zdá byť v súlade s judikatúrou Súdného dvora, podľa ktorej napriek tomu, že oslobodenia od dane uvedené v článku 135 smernice o DPH sa majú vykladať reštriktívne, nič to nemení na skutočnosti, že pri neexistencii spresnenia totožnosti veriteľa alebo dlžníka, sa pojem „poskytovanie a dojednávanie úverov“ v zmysle odseku 1 písm. b) tohto článku nemôže týkať len pôžičiek a úverov poskytovaných bankami a finančnými inštitúciami.

36 Preto odložené splatenie kúpnej ceny za tovar, pričom za toto odloženie sa platia úroky, možno považovať za poskytnutie úveru, čo je transakcia oslobodená od dane podľa tohto ustanovenia, keďže zaplatenie úrokov nepredstavuje prvok protiplnenia získaného za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb, ale odplatu za tento úver (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. októbra 1993, *Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, body 12, 13 a 19).

O metóde výpočtu odpôčítateľnej pomernej časti DPH

37 Na účely odpovede na položené otázky, tak ako sú preformulované v bode 27 tohto rozsudku, treba pripomenúť judikatúru Súdného dvora týkajúcu sa vzniku a rozsahu práva na odpôčítanie DPH.

38 Súdny dvor už rozhodol, že z článku 168 smernice o DPH vyplýva, že zdaniteľná osoba má v zásade právo na odpôčítanie DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ je preukázané, že tovary alebo služby uvádzané na založenie tohto práva boli zdaniteľnou osobou na výstupe použité pre potreby jej vlastných zdaniteľných transakcií a že na vstupe tieto tovary alebo služby poskytla iná zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. júna 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, body 34 a 35).

39 Podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora toto právo zdaniteľných osôb predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnu úpravou Európskej únie, z čoho vyplýva, že je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. júna 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, body 30 a 31, ako aj citovanú judikatúru).

40 Cieľom režimu odpôčítania je totiž zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH následne zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky za predpokladu, že sú samy predmetom DPH (rozsudok z 22. júna 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, bod 32).

41 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie je v zásade potrebná nato, aby sa priznalo zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovaná judikatúra).

42 Právo na odpočítanie je však prípustné, na prospech zdaniteľnej osoby, aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť režijných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatúra).

43 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že režijné náklady, ktorých sa týka spor vo veci samej, priamo a bezprostredne súvisia so všetkými činnosťami spoločnosti VWFS a nielen s niektorými z nich. V tejto súvislosti skutočnosť, že VWFS sa rozhodla nezahrnúť tieto náklady do ceny zdaniteľných transakcií, ale len do ceny transakcií oslobodených od dane, nemôže mať žiadny vplyv na takéto skutkové zistenie.

44 V rozsahu, v akom tieto režijné náklady boli skutočne vynaložené, aspoň do určitej miery, na poskytovania vozidiel, ktoré sú zdaniteľnými transakciami, uvedené náklady sú ako také súčasťou prvkov tvoriacich cenu týchto transakcií. Preto právo na odpočítanie DPH v zásade vzniká v súlade s úvahami uvedenými v bodoch 38 až 42 tohto rozsudku.

45 Pokiaľ ide o skutočnosť, že režijné náklady sporné vo veci samej sa zjavne neodrážajú v cene zdaniteľných transakcií poskytnutia vozidiel, treba pripomenúť, že výsledok týchto hospodárskych transakcií je bezvýznamný z hľadiska práva na odpočítanie pod podmienkou, že samotná činnosť sama osebe podlieha DPH (rozsudok z 22. júna 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, bod 40 a citovaná judikatúra).

46 Ako už Súdny dvor rozhodol, právo na odpočítanie DPH sa musí totiž zaručiť bez toho, aby bolo podmienené kritériom týkajúcim sa najmä výsledku ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby v súlade s ustanoveniami článku 9 ods. 1 smernice o DPH, podľa ktorých sa za zdaniteľnú osobu považuje „každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“ (rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 44).

47 Rozsah tohto práva na odpočítanie sa mení v závislosti od použitia, na ktoré sú predmetné tovary a služby určené. Zatiaľ čo totiž pre tovary a služby určené výlučne na použitie na uskutočnenie zdaniteľných transakcií, zdaniteľné osoby sú oprávnené odpočítať celú daň, ktorou je zaťažené ich nadobudnutie alebo poskytnutie, pokiaľ naopak ide o tovary a služby určené na zmiešané použitie, z článku 173 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že právo na odpočítanie je obmedzené na časť DPH, ktorá je proporcionálna k sume týkajúcej sa transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie vykonané prostredníctvom týchto tovarov alebo týchto služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 25).

48 V prejednávanej veci, keďže režijné náklady určené na maloobchodné odvetvie spoločnosti VWFS sa týkajú tovarov a služieb použitých súasne na vykonanie transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie a transakcií nezakladajúcich právo na odpočítanie, je potrebné stanoviť pomernú odpočítateľnú časť v súlade s relevantnými ustanoveniami tejto smernice.

49 Vo všeobecnosti podľa znenia článku 173 ods. 1 druhého pododseku smernice DPH sa odpočítateľná časť určuje v súlade s článkami 174 a 175 tejto smernice za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou s odkazom na obrat.

50 Podľa znenia článku 173 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice členské štáty môžu oprávniť zdaniteľnú osobu, alebo od nej vyžadovať, aby odpočítala daň na základe použitia všetkého alebo časti tovaru a služieb.

51 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že členské štáty môžu vďaka tomuto ustanoveniu uplatňovať na určitú transakciu metódu alebo kúť rozdelenia, ktorý je odlišný od metódy založenej na obrate, pod podmienkou, že táto metóda zaručí presnejšie stanovenie pomernej odpočítateľnej časti DPH zaplatenej na vstupe, než to, ktoré vyplýva z použitia metódy založenej na obrate (rozsudok z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, bod 24).

52 Každý členský štát, ktorý sa rozhodne oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať, aby vykonala odpočítanie podľa použitia všetkého alebo časti tovaru a služieb, teda musí dbať o to, aby metódy výpočtu práva na odpočítanie umožňovali čo najpresnejšie stanoviť pomernú časť DPH, ktorá súvisí s transakciami, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. Zásada neutrality charakterizujúca spoločný systém DPH totiž vyžaduje, aby metódy výpočtu odpočítania objektívne odrážali skutočnú časť výdavkov vynaložených pri obstarávaní tovarov a služieb na účely zmiešaného používania, ktorú možno uplatniť v prípade transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júla 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, body 30 a 31).

53 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že zvolená metóda nemusí byť nevyhnutne tá najpresnejšia, ale že ako vyplýva z bodu 51 tohto rozsudku, musí umožňovať zaručiť presnejší výsledok ako výsledok, ktorý by vyplýval z uplatnenia rozdeľovacieho kúť založeného na obrate (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 33).

54 Je pravda, že Súdny dvor v bode 33 rozsudku z 10. júla 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), v súvislosti s bankovou inštitúciou vykonávajúcou transakcie lízingu pre automobilové odvetvie rozhodol, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že hoci realizácia takýchto transakcií bankou si môže vyžadovať používanie niektorých tovarov alebo služieb na zmiešané účely, ako sú budovy, spotreba elektriny alebo niektoré prierezové služby, najčastejšie sa toto používanie uskutočňuje predovšetkým financovaním a správou zmlúv uzavretých medzi lízingovou spoločnosťou a jej zákazníkmi, a nie poskytovaním vozidiel.

55 Za týchto osobitných podmienok v bode 34 tohto rozsudku Súdny dvor konštatoval, že výpočet práva na odpočítanie na základe metódy založenej na obrate, ktorá zohľadňuje sumy predstavujúce splátky, ktoré splácajú zákazníci a ktorými sa kompenzuje poskytnutie vozidiel, vedie k menej presnému stanoveniu pomernej odpočítateľnej sumy DPH zaplatenej na vstupe, ako v prípade metódy, ktorá sa zakladá len na časti splátok zodpovedajúcej úrokom predstavujúcim odplatu za náklady spojené s financovaním a správou zmlúv vynaložené lízingovou spoločnosťou, keďže s týmito poslednými dvoma uvedenými úlohami je spojené využívanie podstatnej časti tovarov a služieb, na účely zmiešaného používania s cieľom realizovať transakcie lízingu pre automobilové odvetvie.

56 Z odôvodnenia, ktoré Súdny dvor uviedol v súvislosti s transakciami lízingu vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 10. júla 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), však nemožno vyvodzovať, že článok 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH umožňuje členským štátom vo všeobecnosti uplatniť na všetky podobné typy transakcií pre automobilový priemysel, ako sú operácie lízingu vo veci samej, metódu rozdelenia nákladov, ktorá nezohľadňuje hodnotu vozidla pri jeho dodaní.

57 Najmä vzhľadom nato, že právo na odpočítanie je právo základnej povahy, ako sa pripomína v bode 39 tohto rozsudku, ak metódy výpočtu odpočítania nezohľadujú skutočné a nezanedbateľné určenie časti režijných nákladov na transakcie, v prípade ktorej vzniká právo na odpočítanie, takéto metódy nemožno považovať za objektívne odrážajúce skutočnú časť nákladov vzniknutých nadobudnutím tovarov a služieb na zmiešané použitie, ktoré možno pripisovať týmto transakciám. V dôsledku toho také metódy nemôžu zaručiť presnejšie rozdelenie ako je rozdelenie, ktoré by vyplývalo z uplatnenia rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.

58 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o metódu výpočtu odpočítateľnej časti DPH uplatnenú daňovou správou, vnútroštátnemu súdu prislúcha overiť, či táto metóda zohľadňuje skutočné a nezanedbateľné určenie časti režijných nákladov na transakcie, v prípade ktorej vzniká právo na odpočítanie.

59 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať, že článok 168 a článok 173 ods. 2 písm. c) smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že na jednej strane, aj keď režijné náklady súvisiace s transakciami lízingu hnuteľného majetku, ako sú transakcie vo veci samej, nie sú premietnuté do sumy splatnej zákazníkovi za poskytnutie dotknutého majetku, teda zdaniteľnej časti transakcie, ale do sumy úroku splatného podľa časti „financovanie“ transakcie, teda do časti transakcie oslobodenej od dane, tieto režijné náklady treba napriek tomu na účely DPH považovať za základný prvok ceny tohto poskytnutia a na druhej strane členské štáty nemôžu uplatniť metódu rozdelenia nákladov, ktorá nezohľadňuje pôvodnú hodnotu predmetného majetku v čase jeho dodania, keďže táto metóda nemôže zaručiť presnejšie rozdelenie ako rozdelenie, ktoré by vyplývalo z uplatnenia rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.

O trovách

60 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 (šiesta komora) rozhodol takto:

§ 168 a § 173 ods. 2 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že na jednej strane, aj keď režijné náklady súvisiace s transakciami lízingu hnuteľného majetku, ako sú transakcie vo veci samej, nie sú premietnuté do sumy splatnej zákazníkovi za poskytnutie dotknutého majetku, teda zdaniteľnej časti transakcie, ale do sumy úroku splatného podľa časti „financovanie“ transakcie, teda do časti transakcie oslobodenej od dane, tieto režijné náklady treba napriek tomu na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) považovať za základný prvok ceny tohto poskytnutia a na druhej strane členské štáty nemôžu uplatniť metódu rozdelenia nákladov, ktorá nezohľadňuje pôvodnú hodnotu predmetného majetku v čase jeho dodania, keďže táto metóda nemôže zaručiť presnejšie rozdelenie ako rozdelenie, ktoré by vyplývalo z uplatnenia rozdeľovacieho kľúča založeného na obrate.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina