

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

6. září 2012(*)

„DPH – Šestá směrnice – Článek 17 odst. 2 a Článek 19 – Odpoty – Splatná nebo zaplacená daň ze služeb přijatých holdingovou společností – Služby, které mají přímou, bezprostřední a nepochybnou souvislost s plněními zdanitelnými na výstupu“

Ve věci C-496/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím Tribunal Central Administrativo Sul (Portugalsko) ze dne 20. září 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 26. září 2011, v řízení

Portugal Telecom SGPS, SA

proti

Fazenda Pública,

za přítomnosti:

Ministério Público,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení U. Lõhmus, předseda senátu, A. Ó Caoimh, a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,
generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Portugal Telecom SGPS SA, A. Gonçalves Ferreirou, advogado,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a P. Guerra e Andradem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč.

v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi společností Portugal Telecom SGPS SA (dále jen „Portugal Telecom“) a Fazenda Pública ohledn? metody, která se má použít pro ur?ení ?ástky odpo?tu z dan? z p?ídané hodnoty (dále jen „DPH“), již byla společnost Portugal Telecom povinna uhradit.

Právní rámec

Unijní právní úprava

3 ?lánek 2 bod 1 šesté sm?rnice stanoví:

„P?edm?tem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

2. dovoz zboží.“

4 ?lánek 4 odst. 1 šesté sm?rnice uvádí:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

2. Mezi hospodá?ské ?innosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá ?innost producent?, obchodník? a poskytovatel? služeb v?etn? t?žební a zem?d?lské ?innosti a ?innosti p?i výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodá?skou ?innost se rovn?ž považuje [se považuje zejména] využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

5 ?lánek 11 šesté sm?rnice vymezuje zdanitelnou hodnotu následovn?:

„A. V tuzemsku

1. Základem dan? je:

a) p?i dodání zboží a poskytování služeb jiných než t?ch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo t?etí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby v?etn? dotací p?ímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

[...]“

6 ?lánek 17 šesté sm?rnice upravuje vznik a rozsah nároku na odpo?et dan? a stanoví zejména:

„1. Nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani.“

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Členské státy nicméně mohou:

- a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účtenictví;
- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účtenictví;
- c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;
- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlíďne se k ní.

[...]

7 Článek 19 šesté směrnice stanoví pravidla použitelná na výpočet odpočitatelného podílu následovně:

„1. Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpočitatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.“

[...]

3. Prozatímním ročním podílem je podíl vypočtený na základě plnění v předchozím roce. Neexistují-li plnění, z nichž by bylo možné vycházet, nebo jsou-li tato plnění svou výší zanedbatelná, odhadne odpovídatelný podíl prozatímní osoba povinná k dani pod dohledem finančních orgánů na základě vlastního výhledu. Řecké státy mohou nicméně zachovat stávající předpisy.

Odpověty daně provedené na základě prozatímního ročního podílu se opraví, jakmile se v průběhu následujícího roku stanoví konečný podíl.“

Portugalská právní úprava

Zákoník o dani z přidané hodnoty

8 Článek 1 zákoníku o dani z přidané hodnoty (Código do imposto sobre o valor acrescentado, dále jen „CIVA“) stanoví daňový základ DPH. Články 3 a 6 tohoto zákoníku zakotvuje případy, kdy ke zdanění nedochází.

9 Článek 9 CIVA stanoví, že od daně jsou osvobozeny zejména:

„[...]

28. Následující bankovní a finanční operace:

[...]

f) Operace a služby včetně sjednávání, avšak vyjma úschovy a administrace při správě akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží;

[...]“

10 Článek 23 CIVA ve znění platném v dotčeném účetním roce (rok 2000) stanoví:

„1. Pokud osoba povinná k dani při výkonu své činnosti dodává zboží nebo poskytuje služby, z nichž část nezakládá nárok na odpouštění daně, je daň zaplacená při nákupu odpovídatelná pouze ve výši procentního podílu odpovídajícího roční hodnotě plnění, která zakládají nárok na odpouštění daně.

2. Odchylně od ustanovení předchozího odstavce může osoba povinná k dani provést odpouštění daně v závislosti na skutečném určení veškerého použitého zboží a služeb nebo jejich části za podmínky, že o tom předem informuje generální ředitelství příjmových a nepříjmových daní, aniž je dotčena možnost, že ji tento orgán podrobí zvláštním podmínkám nebo ukončí tento postup v případě vážných narušení zdanění.

3. Správce daně může požadovat, aby daňový poplatník postupoval v souladu s ustanoveními předchozího odstavce:

a) pokud osoba povinná k dani vykonává odlišné hospodářské činnosti;

b) pokud by použití postupu uvedeného v odstavci 1 mělo za následek vážné narušení zdanění.

4. Zvláštní procentní odpovídatelný podíl uvedený v odstavci 1 je dán zlomkem, v jehož čitateli je roční částka dodání zboží a poskytování služeb, u nichž je daň odpovídatelná, provedených

osobou povinnou k dani podle § 19 a § 20 odst. 1 bez daní, a ve jmenovateli roční částka všech plnění uskutečněných osobou povinnou k dani bez daní, včetně plnění osvobozených od daní nebo plnění, na která se daň nevztahuje, zejména dotace nepodléhající dani, které nejsou dotacemi na zařizení.

5. Dodání dlouhodobých hmotných aktiv, která byla použita při činnosti podniku, jakož i operace v oblasti nemovitostí a finanční operace, které mají příležitostný charakter ve vztahu k činnosti vykonávané osobou povinnou k dani však nejsou do předchozího výpočtu zahrnuty.

6. Prozatímní odpočitatelný podíl vypočítaný na základě výše plnění uskutečněných v předchozím roce se opraví v souladu s hodnotami z roku, k němuž se vztahuje, v důsledku čehož dojde k odpovídající úpravě provedených odpočtů, která musí být uvedena v daňovém přiznání za poslední období dotyčného roku.

7. Osoby povinné k dani, které zahájí při podstatným způsobem změnou činnost, mohou provést odpočet daní na základě prozatímně stanoveného podílu, jenž musí být uveden v přiznáních podle § 30 a 31.

8. Odpočitatelný podíl se určí tak, že se podíl zlomku zaokrouhlí směrem nahoru na dvě desetinná místa.

9. Tvořili-li plnění zakládající nárok na odpočet DPH při plnění, která tento nárok nezakládají, zanedbatelnou část z celkového obrátu a jeví-li se postup podle odstavců 2 a 3 neproveditelný, nemusí k nim ministr financí a plánování pro účely použití ustanovení tohoto § u určitých činností přihlížet.“

Vnitrostátní právní úprava holdingů

11 *Sociedades gestoras de participações sociais*, dále jen „SGPS“, jsou holdingové společnosti regulované v Portugalsku legislativním nařízením č. 495/88 ze dne 30. prosince 1988 (*Diário da República I*, řada A, č. 301 ze dne 30. prosince 1988) ve znění legislativního nařízení č. 318/94 ze dne 24. prosince 1994 (*Diário da República I*, řada A, č. 296 ze dne 24. prosince 1994, dále jen „legislativní nařízení č. 495/88“).

12 § 1 legislativního nařízení č. 495/88 stanoví:

„1. [...] Předmětem činnosti SGPS je pouze správa podílů jiných podniků jakožto nepřímá forma výkonu hospodářských činností.

2. Pro účely tohoto legislativního nařízení se účast v obchodní společnosti považuje za nepřímou formu výkonu její hospodářské činnosti, je-li pouze příležitostná a týká-li se minimálně 10 % základního kapitálu, s přímým hlasovacím právem či prostřednictvím dalších společností, v nichž má SGPS dominantní postavení.

[...]“

13 V souladu s § 4 odst. 1 legislativního nařízení č. 495/88 jsou SGPS oprávněny poskytovat administrativní technické a manažerské služby všem či některým podnikům, v nichž mají nejméně 10% kapitálovou účast s hlasovacím právem, či výjimečně podnikům, v nichž mají nižší než 10% účast s hlasovacím právem, nebo s nimi uzavřely „ovládací smlouvu“.

14 Článek 4 odst. 2 legislativního nařízení č. 495/88 stanoví, že poskytování služeb se upraví písemně ve smlouvě, v níž bude upřesněna odpovídající cena, která nesmí přesáhnout tržní hodnotu.

Spor v prvodním řízení a předběžné otázky

15 Společnost Portugal Telecom je SGPS. Poskytuje administrativní technické a manažerské služby společně, v nichž má kapitálovou účast.

16 V rámci těchto plnění byly společnosti Portugal Telecom poskytnuty určité poradenské služby podléhající DPH. Společnost tyto služby fakturovala svým dceřiným společně za tytéž ceny, za něž jí byly poskytnuty, navýšené o DPH.

17 V účetním roce 2000 společnost Portugal Telecom odpovídala odváděné DPH naúčtovanou DPH v plné výši s tím, že zdanitelná plnění, tj. administrativní technické a manažerské služby, byly objektivně využitím odpovídajících poskytnutých služeb.

18 Správce daní po provedení kontroly dospěl k závěru, že společnost Portugal Telecom nemůže odpovídat celou DPH, kterou byly zatíženy služby přijaté na vstupu, a musí provést odpovět za pomoci metody odpovídatelného podílu. Společnosti Portugal Telecom tudíž zaslala daňový výměr, v němž stanovila odpovídatelné procento DPH uhrazené na vstupu na cca 25 %.

19 Společnost Portugal Telecom podala proti tomuto daňovému výměru žalobu k Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa. Tento soud tuto žalobu v podstatné části zamítl s tím, že hlavním cílem holdingových společností je uskutečnění osvobozených plnění. Vzhledem k tomu, že vedle těchto osvobozených plnění mohou být uskutečňovány vedlejší činnosti spočívající v poskytování administrativních technických a manažerských služeb podléhajících dani všem a kterým společně, jejichž kapitál vlastní, dospěl tento soud k závěru, že poskytování administrativních technických a manažerských služeb nelze oddělit od správy obchodních podílů. Rozhodl tudíž, že pro účely určení částky odpovídatelné DPH se použije metoda odpovídatelného podílu.

20 Společnost Portugal Telecom toto prvostupňové rozhodnutí napadla před Tribunal Central Administrativo Sul. Na podporu své žaloby uvedla, že právní prvodnění v prvostupňovém rozhodnutí je v rozporu s vnitrostátní právní úpravou DPH a s čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

21 Jelikož zdanitelná plnění, která společnost Portugal Telecom poskytla ve vztahu ke své obchodním podílem, jsou podle ní poskytnutím služeb, které mají přímou, bezprostřední a nepochybnou souvislost se službami přijatými za účelem jejich poskytnutí, tato společnost má za to, že může provést odpovět daní zaplacené při přijetí služeb v plné výši za pomoci metody odpovětu podle skutečného určení.

22 Za těchto podmínek se Tribunal Central Administrativo Sul rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vylučuje správný výklad čl. 17 odst. 2 šesté směrnice [...], aby portugalská daňová správa od navrhovatelky – holdingové společnosti [...] – vyžadovala, aby použila metodu poměrného odpovětu na celkovou DPH odváděnou u jejích vstupů na základě toho, že hlavním předmětem činnosti uvedené společnosti je správa podílů na kapitálu jiných společností, a to i když tyto vstupy (přijaté služby) mají přímou, bezprostřední a nepochybnou souvislost se zdanitelnými plněními – poskytováním služeb –, která jsou následně uskutečňována později v rámci vedlejší,

zákonem povolené činnosti poskytování technických manažerských služeb?

2) Může si subjekt, který je v postavení holdingové společnosti a který je povinen platit DPH z nabytého zboží a služeb, jež jsou následně všechny převedeny na společnost, v nichž má podíl, se zdaněním DPH, pokud uvedený subjekt spojuje s hlavní činností, již vyvíjí, – správou kapitálových podílů – činnost vedlejšího charakteru – poskytování administrativně technických a manažerských služeb, odejít celkovou daň zaplacenou při těchto nabytích prostřednictvím metody odpůtu podle skutečného určení stanovené v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

23 Portugalská vláda tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřijatelná.

24 Tato vláda tvrdí, že předkládající soud neurčil přesně normu vnitrostátního práva dotčenou ve věci v původním řízení. Tento soud uvedl pouze články 20 a 23 CIVA, avšak první z těchto ustanovení existuje v různých zněních a druhé upravuje značné množství otázek odpůtu DPH. V předkládacím rozhodnutí dále chybí přesná informace o vnitrostátních právních úpravách holdingů.

25 I když Soudní dvůr může v rámci soudní spolupráce zavedené článkem 267 SFEU na základě okolností uvedených ve spise vnitrostátnímu soudu poskytnout výklad, který mu může být užitečný při posuzování účinnosti ustanovení unijního práva, je portugalská vláda toho názoru, že žádná z pasáží předkládacího rozhodnutí neobsahuje přesný údaj, a to ani stručný, o ustanoveních portugalského vnitrostátního práva dotčených ve věci v původním řízení.

26 Podle portugalské vlády tudíž mezery v předkládacím rozhodnutí neumožňují Soudnímu dvoru, aby poskytl užitečnou odpověď.

27 K tomuto je třeba uvést, že pokud jde o informace, jež musejí být Soudnímu dvoru předloženy v rámci předkládacího rozhodnutí, tyto informace slouží k tomu, aby Soudnímu dvoru umožnily podat předkládacímu soudu užitečné odpovědi. Za tímto účelem je nezbytné, aby vnitrostátní soud vymezil skutkový a právní rámec, ze kterého vycházejí otázky, které pokládá, nebo alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. března 2011, Schröder, C-450/09, Sb. rozh. s. I-2497, bod 18, a ze dne 16. února 2012, Varzim Sol, C-25/11, bod 30).

28 V předkládacím rozhodnutí se v tomto případě ohledně odpůtu DPH odvedené na vstupu žalobkyní v původním řízení uvádí, že podle správce daně je nutno použít metodu odpůtitelného podílu stanovenou v čl. 23 odst. 1 CIVA, zatímco podle žalobkyně lze použít metodu stanovenou v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

29 Tyto skutečnosti jsou z hlediska judikatury uvedené v bodě 27 tohoto rozsudku postačující. Z toho vyplývá, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřijatelná.

K věci samé

30 Podstatou předběžných otázek předkládacího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že taková holdingová společnost, jako je společnost dotčená v původním řízení, která vedle své hlavní činnosti poskytující v částečné či plné kapitálové ústati ve svých dceřiných společnostech nabytá majetek a přijala služby, které následně fakturovala uvedeným společností, může odejít částku DPH zaplacenou na vstupu za pomoci metody stanovené v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, nebo jí může

vnitrostátní správce dan? uložit, aby použila jednu z metod stanovených v ?l. 17 odst. 5 téže sm?rnice.

31 V tomto ohledu je nutno zaprvé p?ipomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že holding, jehož jediným p?edm?tem ?innosti je ú?ast v jiných podnicích a který se p?ímo ?i nep?ímo nevmt?šuje do ?ízení t?chto podnik?, není osobou povinnou k DPH ve smyslu ?lánku 4 šesté sm?rnice a nemá nárok na odpo?et podle ?lánku 17 šesté sm?rnice, s výjimkou práv, která má uvedený holding jakožto akcioná? ?i spole?ník (viz rozsudek ze dne 20. ?ervna 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 17; ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Recueil, s. I-9567, bod 17, jakož i ze dne 27. zá?í 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 18).

32 Pouhé nabytí a pouhé vlastnictví obchodního podílu nelze samo o sob? považovat za hospodá?ské ?innosti ve smyslu šesté sm?rnice zakládající postavení osoby povinné k dani. Pouhé p?evzetí finan?ního podílu v jiných podnicích totiž není využíváním majetku za ú?elem pravidelného vytvá?ení p?íjm?, jelikož p?ípadná dividenda jakožto výnos z této ú?asti plyne z pouhého vlastnictví majetku (viz rozsudek ze dne 22. ?ervna 1993, Sofitam, C-333/91, Recueil, s. I-3513, bod 12; ze dne 6. února 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Recueil, s. I-745, bod 15, jakož i výše uvedený rozsudek Cibo Participations, bod 19).

33 Jinak tomu je v p?ípad?, kdy je podíl spojen s p?ímým ?i nep?ímým zasahováním do ?ízení spole?ností, v níž prob?hlo p?evzetí podíl?, aniž by byla dot?ena práva, která náleží majiteli podíl? jakožto akcioná?i nebo spole?níkovi (viz rozsudky ze dne 20. ?ervna 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 14; ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Recueil, s. I-9567, bod 18; ze dne 27. zá?í 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 20, jakož i ze dne 29. ?íjna 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 30).

34 Vm?šování holdingu do ?ízení spole?ností, v nichž p?evzal obchodní podíl, je hospodá?skou ?inností ve smyslu ?l. 4 odst. 2 šesté sm?rnice, jestliže implikuje provád?ní operací podléhajících DPH na základ? ?lánku 2 této sm?rnice, jako jsou poskytování administrativních, finan?ních, obchodních a technických služeb holdingem jeho dce?iným spole?nostem (výše uvedený rozsudek Cibo Participations, bod 22).

35 Je t?eba zadruhé p?ipomenout, že nárok na odpo?et stanovený v ?lánku 17 a následujících šesté sm?rnice je nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v zásad? omezen. Uplat?uje se bezprost?edn? pro všechny dan?, které zat?žují pln?ní uskute?ná na vstupu (viz zejména rozsudek ze dne 6. ?ervence 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; ze dne 13. b?ezna 2008, Securenta, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 24, a ze dne 4. ?ervna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Sb. rozh. s. I-4629, bod 70). Jakékoliv omezení nároku na odpo?et má dopad na úrove? da?ového zatížení a musí se uplatnit podobn? ve všech ?lenských státech. V d?sledku toho jsou odchylky povoleny pouze v p?ípadech výslovn? stanovených šestou sm?rnici (rozsudek ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 27, a výše uvedený rozsudek BP Soupergaz, bod 18).

36 K tomu, aby DPH byla odpo?itatelná, musí mít pln?ní uskute?ná na vstupu p?ímou a okamžitou spojitost s pln?ními na výstupu zakládajícími nárok na odpo?et. Nárok na odpo?et DPH, která zatížíla po?ízení zboží nebo služeb na vstupu, také p?edpokládá, že náklady vynaložené na takové po?ízení jsou sou?ástí prv? spoluur?ujících cenu pln?ní zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpo?et (viz výše uvedený rozsudek Cibo Participations, bod 31; rozsudek ze dne 26. kv?tna 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 35; ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 23; výše uvedený rozsudek Securenta,

bod 27, výše uvedený rozsudek SKF, bod 57).

37 Nárok na odpočet je nicméně rovněž p?íznán osob? povinné k dani i v p?ípad? neexistence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dot?ené služby sou?ástí režijních výdaj? posledn? uvedené a jsou jako takové složkou ceny výrobk? nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani (viz zejména výše uvedené rozsudky Kretztechnik, bod 36; Investrand, bod 24, a SKF, bod 58).

38 Co se tý?e režimu nároku na odpočet, platí, že k tomu, aby nabyté zboží nebo p?ijaté služby zakládaly nárok na odpočet DPH podle ?l. 17, odst. 2, šesté sm?rnice, musí se vyzna?ovat p?ímou a bezprost?ední souvislostí s pln?ními zakládajícími nárok na odpočet na výstupu. V tomto ohledu je kone?ný ú?el, který osoba povinná k dani sleduje, nerozhodný (viz rozsudek ze dne 8. ?ervna 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 20; ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 25, a výše uvedený rozsudek Cibo Participations, bod 28).

39 Soudní dv?r dále rozhodl, že ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice zavádí režim nároku na odpočet DPH, který se uplatní tehdy, když se DPH váže k pln?ním na vstupu využitým osobou povinnou k dani „k uskute?ní pln?ní zakládajících nárok na odpočet, na která se vztahují odstavce 2 a 3, a pln?ní nezakládajících nárok na odpočet“ s tím, že omezuje nárok na odpočet na podíl [DPH] p?ípadající na hodnotu prvního druhu pln?ní. Pokud osoba povinná k dani využívá zboží a služby k uskute?ní pln?ní zakládajících nárok na odpočet a pln?ní, která tento nárok nezakládají, m?že podle tohoto ustanovení odpo?ít jen podíl [DPH], který p?ípadá na hodnotu prvního druhu pln?ní (výše uvedený rozsudek Cibo Participations, body 28 a 34).

40 Podle této judikatury jednak platí, že se režim pro odpočet stanovený v ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice vztahuje pouze na p?ípady, kdy osoba povinná k dani využívá zboží a služby k hospodá?ským pln?ním zakládajícím nárok na odpočet a hospodá?ským pln?ním nezakládajícím nárok na odpočet, tj. na smíšené zboží a služby, a jednak, že ?lenské státy mohou využít jedné z metod odpo?tu stanovených v ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec pouze pro uvedené zboží a služby.

41 Naopak na zboží a služby, které osoba povinná k dani využívá pouze k hospodá?ským pln?ním zakládajícím nárok na odpočet, se ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice nevztahuje, nýbrž jejich režimu odpo?tu upravuje ?l. 17 odst. 2 této sm?rnice.

42 Soudní dv?r kone?n? judikoval, že pravidla v ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice se týkají DPH na vstupu z výdaj? spojených výlu?n? s hospodá?skými pln?ními a že stanovení metod a kritérií roz?lení ?ástek DPH odvedené na vstupu mezi hospodá?ské a nehospodá?ské ?innosti ve smyslu šesté sm?rnice spadá do posuzovací pravomoci ?lenských stát?, které p?i výkonu této pravomoci musí zohlednit ú?el a systematiku této sm?rnice a stanovit v tomto ohledu zp?sob výpo?tu, který objektivn? odráží podíl vstupních výdaj?, který skute?n? p?ípadá na každou z t?chto dvou ?inností (výše uvedený rozsudek Securenta, body 33 a 39).

43 Spole?nost Portugal Telecom tvrdí, že podle vnitrostátního správce dan? nelze poskytování administrativn? technických a manažerských služeb vzhledem k jejich akcesorit? k hlavní ?innosti odd?lit od správy obchodních podíl?. Služby, které SGPS p?ijala a poskytla svým dce?iným spole?nostem se podle n?j považují pro ú?ely nároku na odpočet DPH za smíšená pln?ní, takže se podle tohoto správce má uplatnit metoda odpo?itatelného podílu.

44 Zastává-li správce dan? skute?n? stanovisko uvedené v p?edchozím bod?, což musí ov??it p?edkládající soud, je t?eba p?ipomenout, že ú?elem úpravy odpo?t? je zcela zbavit podnikatele

zát?že DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodá?ských ?inností. Spole?ný systém DPH tedy zaru?uje dokonalou neutralitu, pokud jde o da?ovou zát?ž všech hospodá?ských ?inností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené ?innosti samy rovn?ž podléhají DPH (viz výše uvedené rozsudky Midland Bank, bod 19; Abbey National, bod 24; Cibo Participations, bod 27; Kretztechnik, bod 34, a Investrand, bod 22).

45 V p?ípad?, že služby p?ijaté na vstupu je nutno považovat za p?ímo, bezprost?edn? a nepochybn? související s hospodá?skými pln?ními zakládajícími nárok na odpo?et na výstupu, má dot?ená osoba povinná k dani na základ? ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice nárok na odpo?et celé DPH ze služeb p?ijatých na vstupu, které jsou p?edm?tem p?vodního ?ízení. Tento nárok na odpo?et nem?že být omezen jen z toho d?vodu, že vnitrostátní právní úprava kvalifikuje zdanitelná pln?ní jako vedlejší ve vztahu k hlavní ?innosti z d?vodu p?edm?tu podnikání uvedených spole?ností ?i jejich obecné ?innosti.

46 Jsou-li uvedené služby využity k pln?ním zakládajícím nárok na odpo?et i k pln?ním nezakládajícím nárok na odpo?et, lze odpo?íst pouze podíl DPH p?ipadající na hodnotu prvního druhu pln?ní a ?lenské státy mohou stanovit jednu z metod pro ur?ení nároku na odpo?et vymezených ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice.

47 Jsou-li kone?n? služby využity k hospodá?ským ?innostem i k nehospodá?ským ?innostem, ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice se nepoužije a metody odpo?tu a rozd?lení vymezují ?lenské státy v souladu s tím, co bylo uvedeno v bod? 42 tohoto rozsudku.

48 Je na p?edkládajícím soudu, aby ur?il, zda služby dot?ené v p?vodním ?ízení mají p?ímou, bezprost?ední a nepochybnou souvislost s hospodá?skými pln?ními na výstupu zakládajícími nárok na odpo?et, nebo zda osoba povinná k dani tyto služby využívá k hospodá?ským pln?ním zakládajícím nárok na odpo?et i k hospodá?ským pln?ním nárok na odpo?et nezakládajícím nebo též, zda osoba povinná k dani tyto služby využívá k hospodá?ským pln?ním i nehospodá?ským pln?ním.

49 Z toho plyne, že na položené otázky je t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 17 odst. 2 a 5 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že taková holdingová spole?nost, jako je spole?nost dot?ená v p?vodním ?ízení, která vedle své hlavní ?innosti spo?ívající ve správ? obchodních podíl? spole?ností, v nichž má plnou ?i ?áste?nou kapitálovou ú?ast, nabude zboží a p?ijme služby, které dále fakturuje uvedeným spole?nostem, m?že odpo?íst ?átku DPH zaplacenou na vstupu za podmínky, že služby p?ijaté na vstupu mají p?ímou, bezprost?ední a nepochybnou souvislost s hospodá?skými pln?ními na výstupu zakládajícími nárok na odpo?et. Využívá-li holdingová spole?nost uvedené zboží a služby k ekonomickým pln?ním zakládajícím nárok na odpo?et i k ekonomickým pln?ním nezakládajícím nárok na odpo?et, lze odpo?íst pouze podíl DPH, který p?ipadá na hodnotu prvního druhu pln?ní, a vnitrostátní správce dan? m?že stanovit jednu z metod pro ur?ení nároku na odpo?et vymezených v uvedeném ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice. Jsou-li uvedené zboží a služby využity k hospodá?ským ?innostem i k nehospodá?ským ?innostem, ?l. 17 odst. 5 šesté sm?rnice se nepoužije a metody odpo?tu a rozd?lení vymezují ?lenské státy, které musí p?i výkonu této pravomoci zohlednit ú?el a systematiku šesté sm?rnice a stanovit v tomto ohledu zp?sob výpo?tu, který objektivn? odráží podíl vstupních výdaj?, který skute?n? p?ipadá na každou z t?chto dvou ?inností.

K náklad?m ?ízení

50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládacím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, musí být vykládán v tom smyslu, že taková holdingová společnost, jako je společnost dotčená v povodním řízení, která vedle své hlavní činnosti spočívající ve správě obchodních podílů společností, v nichž má plnou či částečnou kapitálovou účast, nabude zboží a získá služby, které dále fakturuje uvedeným společnostem, může odpovídat částku daní z přidané hodnoty zaplacenou na vstupu za podmínky, že služby přijaté na vstupu mají přímou, bezprostřední a nepochybnou souvislost s hospodářskými plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpot. Využívá-li holdingová společnost uvedené zboží a služby k ekonomickým plněním zakládajícím nárok na odpot i k ekonomickým plněním nezakládajícím nárok na odpot, lze odpovídat pouze podíl daní z přidané hodnoty, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění, a vnitrostátní správce daní může stanovit jednu z metod pro určení nároku na odpot vymezených v uvedeném čl. 17 odst. 5 šesté směrnice. Jsou-li uvedené zboží a služby využity k hospodářským činnostem i k nehospodářským činnostem, čl. 17 odst. 5 šesté směrnice se nepoužije a metody odpotu a rozdělení vymezují členské státy, které musí při výkonu této pravomoci zohlednit úhel a systematicku šesté směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalsština.