



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

6. září 2012 *

„DPH — Šestá směrnice — Článek 17 odst. 2 a článek 19 — Odpočty — 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. Løhmus, 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 věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: portugalsština.

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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Portugal Telecom SGPS SA (dále jen „Portugal Telecom“) a Fazenda Pública ohledně metody, která se má použít pro určení částky odpočtu z daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), již byla společnost Portugal Telecom povinná uhradit.

Právní rámec

Unijní právní úprava

- 3 Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“
2. dovoz zboží.“

- 4 Článek 4 odst. 1 šesté směrnice uvádí:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje [se považuje zejména] využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 5 Článek 11 šesté směrnice vymezuje zdanitelnou hodnotu následovně:

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je:

- a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

[...]“

6 Článek 17 šesté směrnice upravuje vznik a rozsah nároku na odpočet daně a stanoví zejména:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, 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 účetnictví;
- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví;
- 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, nepřihlédne 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 obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu 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 odpočitatelný podíl prozatímně osoba povinná k dani pod dohledem finančních orgánů na základě vlastního výhledu. Členské státy mohou nicméně zachovat stávající předpisy.

Odpočty 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 či správy 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 odpočet daně, je daň zaplacená při nákupu odpočitatelná pouze ve výši procentního podílu odpovídajícího roční hodnotě plnění, která zakládá nárok na odpočet daně.

2. Odchylně od ustanovení předchozího odstavce může osoba povinná k dani provést odpočet daně v závislosti na skutečném určení veškerého použitého zboží a služeb nebo jejich části za podmínky, že o tom předem informuje generální ředitelství přímých a nepřímých 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 odpočitatelný podíl uvedený v odstavci 1 je dán zlomkem, v jehož čitateli je roční částka dodání zboží a poskytování služeb, u nichž je daň odpočitatelná, provedených osobou povinnou k dani podle článku 19 a čl. 20 odst. 1 bez daně, a ve jmenovateli roční částka všech plnění uskutečněných osobou povinnou k dani bez daně, včetně plnění osvobozených od daně nebo plnění, na která se daň nevztahuje, zejména dotace nepodléhající dani, které nejsou dotacemi na zařízení.

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 dotýká se roku.

7. Osoby povinné k dani, které zahájí či podstatným způsobem změni činnost, mohou provést odpočet daně na základě prozatímně stanoveného podílu, jenž musí být uveden v přiznáních podle článku 30 a 31.

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

9. Tvoří-li plnění zakládající nárok na odpočet DPH či 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 článku u určitých činnostech 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 Článek 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 čl. 4 odst. 1 legislativního nařízení č. 495/88 jsou SGPS oprávněny poskytovat administrativně technické a manažerské služby všem či některým podnikům, v nichž mají nejmeně 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 původním řízení a předběžné otázky

- 15 Společnost Portugal Telecom je SGPS. Poskytuje administrativně technické a manažerské služby společností, 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 společnostem za tytéž ceny, za něž jí byly poskytnuty, navýšené o DPH.
- 17 V účetním roce 2000 společnost Portugal Telecom odpočetla od odváděné DPH naúčtovanou DPH v plné výši s tím, že zdanitelná plnění, tj. administrativně technické a manažerské služby, byly objektivně využitím odpovídajících poskytnutých služeb.
- 18 Správce daně po provedení kontroly dospěl k závěru, že společnost Portugal Telecom nemůže odpočíst celou DPH, kterou byly zatíženy služby přijaté na vstupu, a musí provést odpočet za pomoci metody odpočitatelného podílu. Společnosti Portugal Telecom tudíž zaslala daňový výměr, v němž stanovila odpočitatelné 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 uskutečňování osvobozených plnění. Vzhledem k tomu, že vedle těchto osvobozených plnění mohou být uskutečňovány vedlejší činnosti spočívající v poskytování administrativně technických a manažerských služeb podléhajících dani všem či některým společnostem, jejichž kapitál vlastní, dospěl tento soud k závěru, že poskytování administrativně technických a manažerských služeb nelze oddělit od správy obchodních podílů. Rozhodl tudíž, že pro účely určení částky odpočitatelné DPH se použije metoda odpočitatelného podílu.
- 20 Společnost Portugal Telecom toto prvostupňové rozhodnutí napadla před Tribunal Central Administrativo Sul. Na podporu své žaloby uvedla, že právní odůvodnění 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 podílům, 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 odpočet daně zaplacené při přijetí služeb v plné výši za pomoci metody odpočtu 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 odpočtu 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, odečíst celkovou daň zaplacenou při těchto nabytích prostřednictvím metody odpočtu 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 odpočtu 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 účinků 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 aby 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 odpočtu DPH odvedené na vstupu žalobkyní v původním řízení uvádí, že podle správce daně je nutno použít metodu odpočitatelného 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 přípustná.

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 spočívající v částečné či plné kapitálové účasti ve svých dceřiných společnostech nabyla majetek a přijala služby, které následně fakturovala uvedeným společnostem, může odpočíst částku DPH zaplacenou na vstupu za pomoci metody stanovené v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, nebo jí může vnitrostátní správce daně uložit, aby použila jednu z metod stanovených v čl. 17 odst. 5 téže směrnice.

- 31 V tomto ohledu je nutno zaprvé připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že holding, jehož jediným předmětem činnosti je účast v jiných podnicích a který se přímo či nepřímo nevyměšuje do řízení těchto podniků, není osobou povinnou k DPH ve smyslu článku 4 šesté směrnice a nemá nárok na odpočet podle článku 17 šesté směrnice, s výjimkou práv, která má uvedený holding jakožto akcionář či společník (viz rozsudek ze dne 20. června 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. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 18).
- 32 Pouhé nabytí a pouhé vlastnictví obchodního podílu nelze samo o sobě považovat za hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice zakládající postavení osoby povinné k dani. Pouhé převzetí finančního podílu v jiných podnicích totiž není využíváním majetku za účelem pravidelného vytváření příjmů, jelikož případná dividenda jakožto výnos z této účasti plyne z pouhého vlastnictví majetku (viz rozsudek ze dne 22. června 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 případě, kdy je podíl spojen s přímým či nepřímým zasahováním do řízení společností, v níž proběhlo převzetí podílů, aniž by byla dotčena práva, která náleží majiteli podílů jakožto akcionáři nebo společníkovi (viz rozsudky ze dne 20. června 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. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 20, jakož i ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 30).
- 34 Vměšování holdingu do řízení společností, v nichž převzal obchodní podíl, je hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, jestliže implikuje provádění operací podléhajících DPH na základě článku 2 této směrnice, jako jsou poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb holdingem jeho dceřiným společností (výše uvedený rozsudek Cibo Participations, bod 22).
- 35 Je třeba zadruhé připomenout, že nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se bezprostředně pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudek ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43; ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 24, a ze dne 4. června 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Sb. rozh. s. I-4629, bod 70). Jakékoliv omezení nároku na odpočet má dopad na úroveň daňového zatížení a musí se uplatnit podobně ve všech členských státech. V důsledku toho jsou odchylky povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (rozsudek ze dne 11. července 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 odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz výše uvedený rozsudek Cibo Participations, bod 31; rozsudek ze dne 26. května 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 přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních

výdajů posledně uvedené a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz zejména výše uvedené rozsudky Kretztechnik, bod 36; Investrand, bod 24, a SKF, bod 58).

- 38 Co se týče režimu nároku na odpočet, platí, že k tomu, aby nabyté zboží nebo přijaté služby zakládaly nárok na odpočet DPH podle čl. 17, odst. 2, šesté směrnice, musí se vyznačovat přímou a bezprostřední souvislostí s plněními zakládajícími nárok na odpočet na výstupu. V tomto ohledu je konečný účel, který osoba povinná k dani sleduje, nerozhodný (viz rozsudek ze dne 8. června 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 dvůr dále rozhodl, že čl. 17 odst. 5 šesté směrnice zavádí režim nároku na odpočet DPH, který se uplatní tehdy, když se DPH váže k plněním na vstupu využitým osobou povinnou k dani „k uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet, na která se vztahují odstavce 2 a 3, a plnění nezakládajících nárok na odpočet“ s tím, že omezuje nárok na odpočet na podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Pokud osoba povinná k dani využívá zboží a služby k uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet a plnění, která tento nárok nezakládají, může podle tohoto ustanovení odpočíst jen podíl [DPH], který připadá na hodnotu prvního druhu plnění (výše uvedený rozsudek Cibo Participations, body 28 a 34).
- 40 Podle této judikatury jednak platí, že se režim pro odpočet stanovený v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice vztahuje pouze na případy, kdy osoba povinná k dani využívá zboží a služby k hospodářským plněním zakládajícím nárok na odpočet a hospodářským plněním nezakládajícím nárok na odpočet, tj. na smíšené zboží a služby, a jednak, že členské státy mohou využít jedné z metod odpočtu stanovených v čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec pouze pro uvedené zboží a služby.
- 41 Naopak na zboží a služby, které osoba povinná k dani využívá pouze k hospodářským plněním zakládajícím nárok na odpočet, se čl. 17 odst. 5 šesté směrnice nevztahuje, nýbrž jejich režimu odpočtu upravuje čl. 17 odst. 2 této směrnice.
- 42 Soudní dvůr konečně judikoval, že pravidla v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice se týkají DPH na vstupu z výdajů spojených výlučně s hospodářskými plněními a že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehopodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit účel a systematiku této směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností (výše uvedený rozsudek Securenta, body 33 a 39).
- 43 Společnost Portugal Telecom tvrdí, že podle vnitrostátního správce daně nelze poskytování administrativně technických a manažerských služeb vzhledem k jejich akcesoritě k hlavní činnosti oddělit od správy obchodních podílů. Služby, které SGPS přijala a poskytla svým dceřiným společnostem se podle něj považují pro účely nároku na odpočet DPH za smíšená plnění, takže se podle tohoto správce má uplatnit metoda odpočitatelného podílu.
- 44 Zastává-li správce daně skutečně stanovisko uvedené v předchozím bodě, což musí ověřit předkládající soud, je třeba připomenout, že účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž 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 případě, že služby přijaté na vstupu je nutno považovat za přímo, bezprostředně a nepochybně související s hospodářskými plněními zakládajícími nárok na odpočet na výstupu, má dotčená osoba povinná k dani na základě čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nárok na odpočet celé DPH ze služeb přijatých na vstupu, které jsou předmětem původního řízení. Tento nárok na odpočet nemůže být omezen jen z toho důvodu, že vnitrostátní právní úprava kvalifikuje zdanitelná plnění jako vedlejší ve vztahu k hlavní činnosti z důvodu předmětu podnikání uvedených společností či jejich obecné činnosti.
- 46 Jsou-li uvedené služby využity k plněním zakládajícím nárok na odpočet i k plněním nezakládajícím nárok na odpočet, lze odpočíst pouze podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění a členské státy mohou stanovit jednu z metod pro určení nároku na odpočet vymezených čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.
- 47 Jsou-li konečně služby využity k hospodářským činnostem i k nehospodářským činnostem, čl. 17 odst. 5 šesté směrnice se nepoužije a metody odpočtu a rozdělení vymezují členské státy v souladu s tím, co bylo uvedeno v bodě 42 tohoto rozsudku.
- 48 Je na předkládajícím soudu, aby určil, zda služby dotčené v původním řízení mají přímou, bezprostřední a nepochybnou souvislost s hospodářskými plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet, nebo zda osoba povinná k dani tyto služby využívá k hospodářským plněním zakládajícím nárok na odpočet i k hospodářským plněním nárok na odpočet nezakládajícím nebo též, zda osoba povinná k dani tyto služby využívá k hospodářským plněním i nehospodářským plněním.
- 49 Z toho plyne, že na položené otázky je třeba odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že taková holdingová společnost, jako je společnost dotčená v původním řízení, která vedle své hlavní činnosti spočívající ve správě obchodních podílů společností, v nichž má plnou či částečnou kapitálovou účast, nabude zboží a přijme služby, které dále fakturuje uvedeným společnostem, může odpočíst částku DPH zaplacenou na vstupu za podmínky, že služby přijaté na vstupu mají přímou, bezprostřední a nepochybnou souvislost s hospodářskými plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Využívá-li holdingová společnost uvedené zboží a služby k ekonomickým plněním zakládajícím nárok na odpočet i k ekonomickým plněním nezakládajícím nárok na odpočet, lze odpočíst pouze podíl DPH, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění, a vnitrostátní správce daně může stanovit jednu z metod pro určení nároku na odpočet 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 odpočtu a rozdělení vymezují členské státy, které musí při výkonu této pravomoci zohlednit účel a systematiku šesté směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.

K nákladům řízení

- 50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládán v tom smyslu, že taková holdingová společnost, jako je společnost dotčená v původním 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 odpočíst

částku daně 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 odpočet. Využívá-li holdingová společnost uvedené zboží a služby k ekonomickým plněním zakládajícím nárok na odpočet i k ekonomickým plněním nezakládajícím nárok na odpočet, lze odpočíst pouze podíl daně z přidané hodnoty, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění, a vnitrostátní správce daně může stanovit jednu z metod pro určení nároku na odpočet 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 odpočtu a rozdělení vymezují členské státy, které musí při výkonu této pravomoci zohlednit účel a systematiku 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.