



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

16. února 2012*

„Daně — Šestá směrnice o DPH — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Článek 17 odst. 2 a 5 a článek 19 — ‚Dotace‘ používané na nákup zboží a služeb — Omezení nároku na odpočet daně“

Ve věci C-25/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 10. listopadu 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 17. ledna 2011, v řízení

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj) a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Varzim Sol – Turismo Jogo e Animação SA A. Jacintem a M. Brás, advogados,

— 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 generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: portugálština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 a 5 a článku 19 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 podána v rámci žaloby mezi Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (dále jen „Varzim Sol“) a Fazenda Pública ve věci dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a úroků z prodlení za roky 2002 až 2004.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ a „dovoz zboží“.
- 4 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) této směrnice zní takto:

„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.“

- 5 Článek 17 šesté směrnice, jenž upravuje vznik a rozsah nároku na odpočet daně, ve svých odstavcích 2 a 5 stanoví:

„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 za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je daňovým dlužníkem;
- b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží dovezené do tuzemska;
- c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

[...]

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.

[...]"

- 6 Článek 19 uvedené směrnice, jenž stanoví pravidla použitelná na výpočet odpočitatelného podílu, ve svém odstavci 1 stanoví:

„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.“

Vnitrostátní právo

- 7 Článek 23 zákona o DPH 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 zakládají 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, aby ji tento orgán podrobil zvláštním podmínkám nebo ukončil 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 odpočitatelný procentní podíl uvedený v odstavci 1 je dán zlomkem, který má v čitateli výši ročního obratu, bez daně, vztahujícího se k dodání zboží a poskytování služeb, u nichž je daň odpočitatelná podle článku 19 a čl. 20 odst. 1, a ve jmenovateli výši ročního obratu, bez daně, vztahujícího se ke všem plněním uskutečněným osobou povinnou k dani, včetně plnění od daně osvobozených nebo mimo rozsah působnosti daně, zejména dotací, které nepodléhají dani a které nejsou dotacemi na vybavení.

[...]“

- 8 Společnosti s koncesí na provozování hazardních nebo sázkových her v herních oblastech podléhají zejména ustanovením nařízení vlády s mocí zákona č. 422/89 ze dne 2. prosince 1989, ve znění pozdějších předpisů. Článek 16 tohoto nařízení vlády s mocí zákona stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné povinnosti uvedené v tomto předpisu, další právní předpisy a smlouvy o koncesi, koncesionářské společnosti se zavazují:

[...]

- b) pravidelně pořádat v prostorách kasina stanovených pro tento účel zábavní programy na dobré umělecké úrovni;
- c) podporovat a pořádat turistické, kulturní a sportovní události, podílet se na podobných oficiálních iniciativách, jejichž cílem je podpora cestovního ruchu v příslušné herní oblasti a podporovat nebo zajišťovat propagaci herní oblasti v zahraničí [...].

2. Ke splnění povinností stanovených v písmenech b) a c) předchozího odstavce musejí koncesionáři vyčlenit částku ve výši nejméně 3 % hrubých příjmů pocházejících z her, kterou dosáhli v předcházejícím roce nebo, jedná-li se o první rok koncesí, v běžném roce, přičemž v každém případě nesmí být vyčleněná částka s ohledem na uvedené povinnosti nižší než 1 % těchto příjmů.“

- 9 Smluvní režim koncesí na provozování hazardních nebo sázkových her v herních oblastech byl změněn nařízením vlády s mocí zákona č. 275/2001 ze dne 17. října 2001. Článek 2 odst. 4 tohoto nařízení vlády s mocí zákona stanoví:

„Roční protiplnění, k nimž jsou nadále zavázáni koncesionáři herních oblastí Algarve, Espinho, Estoril a Póvoa de Varzim, nemohou být nižší, než jsou hodnoty uvedené v připojené tabulce [...]“

- 10 Článek 5 uvedeného nařízení vlády s mocí zákona, jenž se týká režimu odpočtu výdajů v oblasti zábavní činnosti a propagace cestovního ruchu, stanoví:

„1. Z ročních protiplnění za provozování činností, k nimž jsou povinny koncesionářské společnosti, [...] se odečtou do výše 1 % hrubých příjmů pocházejících z her výdaje související s plněním povinností stanovených v čl. 16 odst. 1 písm. b) a c) nařízení vlády s mocí zákona č. 422/89 [...], přičemž tyto výdaje nemohou být nižší než 3 % hrubých příjmů pocházejících z her.

2. V případě, že uvedené výdaje přičtené k čistým nákladům na zábavní a restaurační činnosti a k výdajům na propagaci a marketing překročí hodnotu odpovídající 3 % hrubých příjmů pocházejících z her, mají koncesionáři [...] nárok na dodatečný odpočet ve výši 50 % výdajů, které přesahují povinnou minimální částku [...], přičemž dodatečný odpočet nemůže přesáhnout 3 % hrubých příjmů pocházejících z her.

3. Pokud jde o herní oblasti Póvoa de Varzim [...] může být tento dodatečný odpočet proveden jen v případě zvýšení hrubých příjmů z her za každý hospodářský rok v porovnání s předcházejícím hospodářským rokem, a to do výše 25 % tohoto zvýšení.“

- 11 Takto stanovená pravidla týkající se odpočtu výdajů v oblasti zábavní činnosti a propagace cestovního ruchu jsou uvedena ve smlouvě o koncesi na provozování hazardních nebo sázkových her ve stálé herní oblasti Póvoa de Varzim, jež byla udělena Varzim Sol.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 12 Varzim Sol provozuje kasino na základě smlouvy o koncesi na provozování hazardních nebo sázkových her ve stálé herní oblasti Póvoa de Varzim uzavřené dne 14. prosince 2001. Tato smlouva ji zavazuje k pořádání určitých zábavních uměleckých a kulturních činností, avšak i k účasti na propagaci oblasti, v níž se nachází kasino.
- 13 Varzim Sol vykonává činnosti jak v oblasti provozování her, jež jsou osvobozeny od DPH, tak v restaurační a zábavní oblasti, jež podléhá DPH, jakož i ve správní a finanční oblasti s částečným odpočtem DPH. V oblastech podléhajících DPH se odpočet odvedené DPH provádí podle metody skutečného určení v souladu s čl. 23 odst. 2 zákona o DPH.
- 14 Kromě toho podle použitelných právních předpisů a smlouvy o koncesi je Varzim Sol povinna poskytnout portugalskému státu počáteční protiplnění, jakož i roční protiplnění vypočtené na základě příjmů dosažených v oblasti provozování her. Jmenovaná je oprávněna odečíst z tohoto ročního protiplnění část nákladů vynaložených na plnění svých povinností v oblasti zábavní činnosti a propagace cestovního ruchu. Výše tohoto odpočtu závisí jak na výši vynaložených nákladů, tak na výši příjmů plynoucích z herní činnosti.
- 15 V návaznosti na daňovou kontrolu Varzim Sol obdržela dodatečné platební výměry ve výši 496 697,14 eur za roky 2002 až 2004. Tyto opravy jsou výsledkem zpochybnění metody použité Varzim Sol pro výpočet odpočitatelné částky DPH odvedené v oblasti restaurační a zábavní činnosti.
- 16 Fazenda Pública totiž tvrdí, že odpočet výdajů v souvislosti se zábavní a propagační činností od ročního protiplnění musí být kvalifikován jako provozní dotace ve smyslu čl. 23 odst. 4 zákona o DPH. Jelikož tato dotace nepodléhá DPH, domnívá se, že se restaurační a zábavní činnosti musejí považovat za smíšené činnosti. Odpočet DPH odvedené v rámci těchto oblastí činnosti se tudíž musí provést na základě poměrného dělení umožňujícího zohlednit jak činnosti od daně osvobozené, tak činnosti zdanitelné.
- 17 Varzim Sol požadované částky zaplatila, avšak podala žalobu. Tato žaloba byla zamítnuta tribunal administrativo e fiscal do Porto. Varzim Sol podala odvolání k Supremo Tribunal Administrativo.
- 18 Varzim Sol tvrdí, že i když musí být odečtená částka kvalifikována jako dotace, kterou podle ní není, nemůže to mít vliv na odpočet DPH osobami povinnými k dani, které v rámci metody skutečného určení uskutečňují pouze zdanitelná a od daně neosvobozená plnění, jako jsou restaurační a zábavní činnosti, které zakládají nárok na odpočet odvedené DPH.
- 19 Podpůrně Varzim Sol tvrdí, že argumentace Fazenda Pública, převzatá tribunal administrativo e fiscal do Porto, vede k narušení v oblasti odpočtu DPH v rozporu se šestou směrnicí, jak je vykládána Soudním dvorem v rozsudcích ze dne 6. října 2005, Komise v. Španělsko (C-204/03, Sb. rozh. s. I-8389) a Komise v. Francie (C-243/03, Sb. rozh. s. I-8411).
- 20 Za těchto okolností se Supremo Tribunal Administrativo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je článek 23 [...] zákona o DPH slučitelný s článkem 17 odst. 2 a 5 a článkem 19 šesté směrnice [...]?”

- 2) Je [v případě kladné odpovědi na první otázku] v souladu s čl. 17 odst. 2 a 5 a článkem 19 šesté směrnice to, že výše uvedený článek 23 zavádí zvláštní poměrné dělení odpočtu [DPH], která zatěžuje na vstupu osoby povinné k dani, jež uskutečňují pouze zdanitelná plnění, jež je založeno na existenci dotací v této oblasti činnosti nepodléhajících dani („vstupy“), i když tak činí na základě skutečného určení?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

- 21 Portugalská republika vznáší námitku nepřipustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.
- 22 Co se týče první otázky, tento členský stát poukazuje na to, že jejím cílem je posouzení slučitelnosti portugalského vnitrostátního práva, a sice článku 23 zákona o DPH, s některými ustanoveními společného systému DPH.
- 23 Portugalská republika zastává názor, že Soudní dvůr sice 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, nicméně žádná z pasáží předkládacího rozhodnutí neobsahuje přesný údaj, ba ani stručný, o ustanoveních portugalského vnitrostátního práva dotčených ve věci v původním řízení.
- 24 Neurčitost první otázky podle Portugalské republiky dokonce znamená, že by se měla považovat za žádost o podání obecného stanoviska, kterou nelze podle článku 267 SFEU připustit.
- 25 Tyto úvahy podle ní v zásadě platí i pro druhou otázku.
- 26 Je proto toho názoru, že mezerovitost předkládacího rozhodnutí neumožňuje Soudnímu dvoru, aby poskytl užitečnou odpověď, ani neumožňuje členským státům a jiným zúčastněným, aby se k projednávané věci vyjádřili.
- 27 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že systém spolupráce zavedený článkem 267 SFEU je založen na jasné dělbě funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem. V rámci řízení zahajovaného na základě tohoto článku přísluší výklad vnitrostátních ustanovení vnitrostátním soudům, a nikoli Soudnímu dvoru, a Soudnímu dvoru nepřisluší, aby se vyjadřoval ke slučitelnosti norem vnitrostátního práva s ustanoveními práva unijního. Soudní dvůr má naproti tomu pravomoc k tomu, aby vnitrostátnímu soudu poskytl veškeré poznatky k výkladu unijního práva, které mu umožní posoudit slučitelnost norem vnitrostátního práva s unijní právní úpravou (rozsudky ze dne 6. března 2007, Placanica a další, C-338/04, C-359/04 a C-360/04, Sb. rozh. s. I-1891, bod 36, a ze dne 8. září 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, C-42/07, Sb. rozh. s. I-7633, bod 37).
- 28 I když je pravda, že doslovný obsah otázek položených předkládajícím soudem v rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vybízí Soudní dvůr k tomu, aby se vyjádřil ke slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva s unijním právem, nic nebrání Soudnímu dvoru, aby podal předkládajícímu soudu užitečnou odpověď a poskytl mu poznatky k výkladu unijního práva, které jemu samotnému umožní rozhodnout o slučitelnosti vnitrostátního práva s unijním právem (viz v tomto smyslu rozsudek Placanica a další, výše citovaný, bod 37).
- 29 Zadruhé je třeba připomenout, že odmítnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, jestliže je zjevné, že žádaný výklad práva Unie nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními

poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1995, *Bosman*, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 61, jakož i ze dne 31. března 2011, *Schröder*, C-450/09, Sb. rozh. s. I-2497, bod 17).

- 30 Pokud jde konkrétně o informace, jež musejí být Soudnímu dvoru předloženy v rámci předkládacího rozhodnutí, tyto informace neslouží pouze k tomu, aby Soudnímu dvoru umožnily podat předkládacímu soudu užitečné odpovědi, ale mají rovněž poskytnout vládám členských států, jakož i ostatním zúčastněným, možnost předložit svá vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora Evropské unie. 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 (viz rozsudek *Schröder*, výše citovaný, bod 18).
- 31 Pokud tedy informace poskytnuté předkládajícím soudem postačují k tomu, aby byly objasněny předmět sporu v původním řízení a jeho hlavní aspekty mající význam pro unijní právní řád, jakož i k tomu, aby bylo umožněno jak členským státům předložit vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora a účinně se účastnit řízení před ním, tak Soudnímu dvoru podat předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, musí se žádost o rozhodnutí o předběžné otázce považovat za přípustnou (v tomto smyslu viz rozsudek *Schröder*, výše citovaný, body 19, 21 a 22).
- 32 V projednávaném případě předkládací rozhodnutí uvádí, že pokud jde o restaurační a zábavní činnosti, jež jsou vykonávány *Varzim Sol* a jež podléhají DPH, je odvedená DPH odečtena za použití metody skutečného určení. Co se týče ročního protiplnění vypočítaného na základě příjmů dosažených v oblasti provozování her, které je *Varzim Sol* povinna zaplatit státu, je posledně dále jmenovaná oprávněna od něho odečíst část nákladů vynaložených na splnění svých povinností v oblasti zábavní činnosti a propagace cestovního ruchu. Jelikož podle názoru správce daně představuje tento odpočet provozní dotaci nepodléhající DPH, musejí se restaurační a zábavní činnosti považovat za smíšené činnosti, a tudíž odpočet DPH odvedené v těchto oblastech se musí provést na základě poměrného dělení umožňujícího zohlednit jak činnosti od daně osvobozené, tak činnosti zdanitelné. *Varzim Sol* tvrdí, že tato údajná dotace nemůže mít vliv na odpočet DPH osobami povinnými k dani, které v rámci metody skutečného určení uskutečňují pouze zdanitelná a od daně neosvobozená plnění, jako jsou restaurační a zábavní činnosti, které zakládají nárok na odpočet odvedené DPH.
- 33 Tyto poznatky jsou z hlediska judikatury připomenuté v bodech 30 a 31 tohoto rozsudku dostatečné. Ostatně nic nenasvědčuje tomu, že by informace poskytnuté předkládajícím soudem neumožnily zúčastněným uvedeným v článku 23 statutu Soudního dvora předložit svá vyjádření v souladu s tímto článkem a účinně se účastnit řízení před Soudním dvorem.
- 34 Z toho vyplývá, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

K věci samé

- 35 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda čl. 17 odst. 2 a 5, jakož i článek 19 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát – pokud opravňuje smíšené osoby povinné k dani provádět odpočet daně stanovený v uvedených ustanoveních podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části – vypočítával odpočitatelnou částku pro oblasti činnosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskutečňují jen zdanitelná plnění, tak, že zahrnuje nezdanitelné „dotace“ do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpočitatelného podílu.
- 36 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Pokud jde o všechny daně zatěžující operace na vstupu, nárok na odpočet musí být uplatněn okamžitě. Jakékoli omezení nároku na odpočet DPH navíc ovlivňuje úroveň daňového zatížení a musí

být uplatňováno podobným způsobem ve všech členských státech. Odchyly jsou tedy přípustné pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz zejména rozsudek Komise v. Francie, výše citovaný, bod 28).

- 37 V tomto ohledu čl. 17 odst. 1 uvedené směrnice stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně a odstavec 2 tohoto článku opravňuje osobu povinnou k dani, jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, odpočíst od DPH, kterou je povinna odvést, daň, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani (viz rozsudek Komise v. Francie, výše citovaný, bod 29).
- 38 Co se týče smíšených osob povinných k dani, z čl. 17 odst. 5 prvního a druhého pododstavce šesté směrnice vyplývá, že se nárok na odpočet vypočte podle podílu stanoveného v souladu s článkem 19 této směrnice. Uvedený čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec nicméně opravňuje členské státy ke zvolení některé z dalších metod určení nároku na odpočet vyjmenovaných v tomto pododstavci, a to zejména stanovení odlišného podílu pro každou oblast činnosti nebo odpočet daně podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti (viz rozsudek Komise v. Francie, výše citovaný, bod 30).
- 39 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví, že dotace přímo vázané na cenu zboží nebo služby tvoří základ daně stejně jako cena. Co se týče jiných dotací než těch, které jsou přímo vázané na cenu, čl. 19 odst. 1 této směrnice stanoví, že členské státy mají možnost zahrnout je do jmenovatele při výpočtu příslušného podílu, pokud osoba povinná k dani uskutečňuje jak plnění, u nichž má nárok na odpočet, tak plnění osvobozená od daně (viz rozsudek Komise v. Francie, výše citovaný, bod 31).
- 40 Je nesporné, že ve věci v původním řízení, byla Varzim Sol oprávněna odpočítávat daň jinou metodou, než je metoda podílu určeného na základě článku 19 šesté směrnice, a sice podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti, tj. metody uvedené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci této směrnice.
- 41 Jelikož jsou však činnosti Varzim Sol vykonávané v restaurační a zábavní oblasti předmětem DPH, týká se nárok na odpočet daně podle metody skutečného určení všech daní, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu.
- 42 Jelikož osoba povinná k dani byla oprávněna provést odpočet daně podle metody skutečného určení, nejsou ustanovení článku 19 šesté směrnice použitelná, a nemohou tudíž omezit nárok na odpočet daně v uvedených oblastech činnosti vyplývající z této směrnice.
- 43 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 17 odst. 2 a 5, jakož i článek 19 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát – pokud opravňuje smíšené osoby povinné k dani provádět odpočet daně upravený v uvedených ustanoveních podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části – vypočítával odpočitatelnou částku pro oblasti činnosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskutečňují jen zdanitelná plnění, tak, že zahrne nezdanitelné „dotace“ do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpočitatelného podílu.

K nákladům řízení

- 44 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 17 odst. 2 a 5, jakož i článek 19 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 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát – pokud opravňuje smíšené osoby povinné k dani provádět odpočet daně upravený v uvedených ustanoveních podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části – vypočítával odpočitatelnou částku pro oblasti činnosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskutečňují jen zdanitelná plnění, tak, že zahrne nezdanitelné „dotace“ do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpočitatelného podílu.

Podpisy.