

V?c C?25/11

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

v.

Fazenda Pública

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo)

„Dan? – Šestá sm?rnice o DPH – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – ?lánek 17 odst. 2 a 5 a ?lánek 19 – ‚Dotace‘ používané na nákup zboží a služeb – Omezení nároku na odpo?et dan?“

Shrnutí rozsudku

1. *P?edb?žné otázky – P?ípustnost – Nutnost poskytnout Soudnímu dvoru dostate?n? p?esné údaje ohledn? skutkového a právního rámce – Rozsah*

(?lánek 267 SFEU; statut Soudního dvora, ?lánek 23)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Omezení nároku na odpo?et – Dotace*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 2 a 5, ?lánek 19)

1. Informace, jež musejí být Soudnímu dvoru p?edloženy v rámci p?edkládacího rozhodnutí, neslouží pouze k tomu, aby Soudnímu dvoru umožnily podat p?edkládacímu soudu užite?né odpov?di, ale mají rovn?ž poskytnout vládám ?lenských stát?, jakož i ostatním zú?astn?ným, možnost p?edložit svá vyjád?ení v souladu s ?lánkem 23 statutu Soudního dvora. Za tímto ú?elem je nezbytné, aby p?edkládající soud vymezil skutkový a právní rámec, ze kterého vycházejí otázky, které pokládá, nebo aby alespo? vysv?tlil skutkové p?edpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny.

Pokud tedy informace poskytnuté p?edkládajícím soudem posta?ují k tomu, aby byly objasn?ny p?edm?t sporu v p?vodním ?ízení a jeho hlavní aspekty mající význam pro unijní právní ?ád, jakož i k tomu, aby bylo umožn?no jak ?lenským stát?m p?edložit vyjád?ení v souladu s ?lánkem 23 statutu Soudního dvora a ú?inn? se ú?astnit ?ízení p?ed ním, tak Soudnímu dvoru podat p?edkládajícímu soudu užite?nou odpov??, musí být žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce považována za p?ípustnou.

(viz body 30–31)

2. ?lánek 17 odst. 2 a 5, jakož i ?lánek 19 šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby ?lenský stát – pokud oprav?uje smíšené osoby povinné k dani provád?t odpo?et dan? upravený v uvedených ustanoveních podle ur?ení veškerého zboží a služeb nebo jejich ?ásti – vypo?ítával odpo?itatelnou ?ástku pro oblasti ?innosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskute??ují jen zdanitelná pln?ní, tak, že zahrne nezdanitelné „dotace“ do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpo?itatelného podílu.

Jelikož osoba povinná k dani byla oprávněna provést odpot dan? podle metody skutečného určení, nejsou ustanovení článu 19 šesté směrnice použitelná, a nemohou tudíž omezit nárok na odpot dan? v uvedených oblastech činnosti vyplývající z této směrnice.

(viz body 42–43 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

16. února 2012(*)

„Dan? – Šestá směrnice o DPH – Odpot dan? zaplacené na vstupu – článek 17 odst. 2 a 5 a článek 19 – ‚Dotace‘ používané na nákup zboží a služeb – Omezení nároku na odpot dan?“

Ve věci C-25/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článu 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. Jarašinas, 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 v?c bez stanoviska,

vydává tento

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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (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 daní 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 odpouštění daní, 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 odpouštět od daní, 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] odpouštěitelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpouštěitelná není, je odpouštěitelný 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 odpot dan? bu? pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;
- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpot dan? podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech pln?ních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpotitelná, zanedbatelná, nepřihledne se k ní.

[...]"

6 Článek 19 uvedené směrnice, jež stanoví pravidla použitelná na výpočet odpotitelného podílu, ve svém odstavci 1 stanoví:

- „1. Podíl odpotitelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:
- v čitateli celkovou výši roční obrátu vztahujícího se k pln?ním, u nichž je [DPH] odpotitelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
 - ve jmenovateli celkovou výši roční obrátu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do čitatele a pln?ním, u nichž není [DPH] odpotitelná, bez [DPH]. členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací krom? těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví rozn? 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 odpotet dan?, je da? zaplacená při nákupu odpotitelná pouze ve výši procentního podílu odpovídajícího roční hodnot? pln?ní, která zakládají nárok na odpotet dan?.
2. Odchyln? od ustanovení předchozího odstavce může osoba povinná k dani provést odpotet dan? v závislosti na skutečném určení veškerého použitého zboží a služeb nebo jejich části za podmínky, že o tom předem informuje generální ředitelství příjmů 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 dan? může požadovat, aby da?ový 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 obrátu, bez daní, 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 obrátu, bez daní, vztahujícího se ke všem plněním uskutečněným osobou povinnou k dani, včetně plnění od daně osvobozených nebo mimo rozsah působnosti daní, 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 odpůtu 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 přitěně k určitým 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 odpot ve výši 50 % výdajů, které přesahují povinnou minimální částku [...], přičemž dodatečný odpot nemůže přesáhnout 3 % hrubých příjmů pocházejících z her.

3. Pokud jde o herní oblasti Póvoa de Varzim [...] může být tento dodatečný odpot 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 odpotu 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 povodním řízení a předložná 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 částecným odpotem DPH. V oblastech podléhajících DPH se odpot 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 částecný 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 odpotu 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 odpotitelné částky DPH odvedené v oblasti restaurační a zábavní činnosti.

16 Fazenda Pública totiž tvrdí, že odpot 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. Odpot 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 odpot 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 odpot odvedené DPH.

19 Podpřn Varzim Sol tvrdí, že argumentace Fazenda Pública, převzatá tribunal administrativo e fiscal do Porto, vede k narušení v oblasti odpotu DPH v rozporu se šestou smřnicí, jak je vykládána Soudním dvorem v rozsudcích ze dne 6. řjna 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 tčto okolností se Supremo Tribunal Administrativo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předbřžné otázky:

„1) Je řlánek 23 [...] zákona o DPH služitelný s řlánkem 17 odst. 2 a 5 a řlánkem 19 šesté smřnice [...]?

2) Je [v případě kladné odpovřdi na první otázku] v souladu s řl. 17 odst. 2 a 5 a řlánkem 19 šesté smřnice to, že výše uvedený řlánek 23 zavádí zvláštní pomřrné dřlení odpotu [DPH], která zatřžuje na vstupu osoby povinné k dani, jež uskutečřují pouze zdanitelná plnřní, jež je založeno na existenci dotací v této oblasti činnosti nepodléhajících dani („vstupy“), i když tak řiní na základě skutečného urření?“

K předbřžným otázkám

K přípustnosti

21 Portugalská republika vznáší námitku nepřípustnosti řádosti o rozhodnutí o předbřžné otázce.

22 Co se týče první otázky, tento řlenský stát poukazuje na to, že jejím cílem je posouzení služitelnosti portugalského vnitrostátního práva, a sice řlánu 23 zákona o DPH, s nřkterými ustanoveními společného systému DPH.

23 Portugalská republika zastává názor, že Soudní dvřr sice mřže v rámci soudní spolupřce zavedeně řlánkem 267 SFEU na základě okolností uvedených ve spise vnitrostátnímu soudu poskytnout výklad, který mu mřže být užitečný př posuzování úřinků ustanovení unijního práva, nicméně řádná z pasáží předkládacího rozhodnutí neobsahuje přesný údaj, ba ani stručný, o ustanoveních portugalského vnitrostátního práva dotčených ve vřci v přvodním řízení.

24 Neurčitost první otázky podle Portugalské republiky dokonce znamená, že by se mřla považovat za řádost o podání obecného stanoviska, kterou nelze podle řlánu 267 SFEU připustit.

25 Tyto úvahy podle ní v zásadě platí i pro druhou otázku.

26 Je proto toho názoru, že mezerovitost předkládacího rozhodnutí neumořžuje Soudnímu dvoru, aby poskytl užitečnou odpovřř, ani neumořžuje řlenským státěm a jiným zúčastněným, aby se k projednávané vřci vyjádřili.

27 V tomto ohledu je třeba zaprvě připomenout, že systém spolupřce zavedený řlánkem 267 SFEU je založen na jasné dřlbě funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem. V rámci řízení zahajovaněho na základě tohoto řlánu přřsluší výklad vnitrostátních ustanovení vnitrostátním souděm, a nikoli Soudnímu dvoru, a Soudnímu dvoru nepřřsluší, aby se vyjádřoval ke služitelnosti norem vnitrostátního práva s ustanoveními práva unijního. Soudní dvřr má naproti tomu pravomoc k tomu, aby vnitrostátnímu soudu poskytl veřkeré poznatky k výkladu unijního práva, které mu umožní posoudit služitelnost 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 Z druhé 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 předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, 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 postačí 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 poslední dále jmenovaná oprávněna od svého odečíst část nákladů vynaložených na splnění svých povinností v oblasti zábavní činnosti a propagace cestovního ruchu. Jelikož podle názoru správce daně představuje tento odpot provozní dotaci nepodléhající DPH, musejí se restaurační a zábavní činnosti považovat za smíšené činnosti, a tudíž odpot 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 odpot 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 odpot 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 zůstatným uvedeným v článku 23 statutu Soudního dvora předložit své 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 opravuje smíšené osoby povinné k dani provádět odpot dan? stanovený v uvedených ustanoveních podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části – vypočítával odpotitelnou 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 odpotitelného podílu.

36 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpotet 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 odpotet musí být uplatněn okamžitě. Jakékoli omezení nároku na odpotet DPH navíc ovlivňuje úroveň daňového zatížení a musí být uplatněno 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 odpotet dan? vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně a odstavec 2 tohoto článku opravuje osobu povinnou k dani, jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, odpotíst 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 odpotet vypočte podle podílu stanoveného v souladu s článkem 19 této směrnice. Uvedený čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec nicméně opravuje členské státy ke zvolení některé z dalších metod určení nároku na odpotet vyjmenovaných v tomto pododstavci, a to zejména stanovení odlišného podílu pro každou oblast činnosti nebo odpotet dan? 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 stejný 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 odpotet, 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 odpotítavat 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 ?innosti Varzim Sol vykonávané v restaura?ní a zábavní oblasti p?edm?tem DPH, týká se nárok na odpo?et dan? podle metody skute?ného ur?ení všech daní, kterými byla zatížena pln?ní uskute?n?ná na vstupu.

42 Jelikož osoba povinná k dani byla oprávn?na provést odpo?et dan? podle metody skute?ného ur?ení, nejsou ustanovení ?lánek 19 šesté sm?rnice použitelná, a nemohou tudíž omezit nárok na odpo?et dan? v uvedených oblastech ?innosti vyplývající z této sm?rnice.

43 S ohledem na výše uvedené je t?eba na položené otázky odpov?d?t, že ?l. 17 odst. 2 a 5, jakož i ?lánek 19 šesté sm?rnice musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby ?lenský stát – pokud oprav?uje smíšené osoby povinné k dani provád?t odpo?et dan? upravený v uvedených ustanoveních podle ur?ení veškerého zboží a služeb nebo jejich ?ásti – vypo?ítával odpo?itatelnou ?ástku pro oblasti ?innosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskute?ují jen zdanitelná pln?ní, tak, že zahrne nezdanitelné „dotace“ do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpo?itatelného podílu.

K náklad?m ?ízení

44 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

?lánek 17 odst. 2 a 5, jakož i ?lánek 19 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby ?lenský stát – pokud oprav?uje smíšené osoby povinné k dani provád?t odpo?et dan? upravený v uvedených ustanoveních podle ur?ení veškerého zboží a služeb nebo jejich ?ásti – vypo?ítával odpo?itatelnou ?ástku pro oblasti ?innosti, v nichž tyto osoby povinné k dani uskute?ují jen zdanitelná pln?ní, tak, že zahrne nezdanitelné „dotace“ do jmenovatele zlomku, jenž slouží ke stanovení odpo?itatelného podílu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalština.