

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. 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,

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 povinná 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 zeměd?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?itatelné 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 povinná 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, 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. Římské 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 odpovídatelný 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 odpotů, která musí být uvedena v daňovém přiznání za poslední období dotyčného roku.

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

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

9. Tvoří-li plnění zakládající nárok na odpot 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 § 14 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 nimiž uzavřely „ovládací smlouvu“.

14 § 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 prvotním 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 společnostem za tytéž ceny, za něž jí byly poskytnuty, navýšené o DPH.

17 V účetním roce 2000 společnost Portugal Telecom odpočítala od odváděné DPH náútovanou 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 odpočítat celou DPH, kterou byly zatíženy služby přijaté na vstupu, a musí provést odpochet za pomoci metody odpochitelného podílu. Společnosti Portugal Telecom tudíž zaslala daňový výměr, v němž stanovila odpochitelné 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 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 odpochitelné DPH se použije metoda odpochitelného podílu.

20 Společnost Portugal Telecom toto prvotní rozhodnutí napadla před Tribunal Central Administrativo Sul. Na podporu své žaloby uvedla, že právní odvodnění v prvotním 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 obchodní podílné, 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 odpochet daní zaplacené při přijetí služeb v plné výši za pomoci metody odpochtu 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 odpochtu 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 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 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 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 přijatelná.

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 částečně či plné kapitálové ústati ve svých dceřiných společnostech nabytá majetek a přijala služby, které následně fakturovala uvedeným společností, může odečíst 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 § 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 nevyměňuje do řízení těchto podniků, není osobou povinnou k DPH ve smyslu § 17 odst. 4 šesté směrnice a nemá nárok na odpočet podle § 17 odst. 6 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 akcionář či 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 § 4 odst. 2 šesté směrnice, jestliže implikuje provádění operací podléhajících DPH na základě § 2 této směrnice, jako jsou poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb holdingem jeho dceřiným společnostem (výše uvedený rozsudek Cibo Participations, bod 22).

35 Je třeba zadruhé připomenout, že nárok na odpočet stanovený v § 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 Supergaz, 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 Supergaz, 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 spoluúčastí ceny 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 uvedených 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 nehospodářské 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 daní nelze poskytování administrativních 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 ní považují pro účely nároku na odpočet DPH za smíšená plnění, takže se podle tohoto správce má uplatnit metoda odpočitatelného podílu.

44 Zastává-li správce daní skutečně stanovisko uvedené v předchozím bodě, což musí ověřit předkládající soud, je třeba připomenout, že úelem úpravy odpočtu 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, bezprostřední a nepochybně související s hospodářskými plněními zakládajícími nárok na odpočet na výstupu, má dotčená osoba povinnost k dani na základě čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nárok na odpočet celé DPH ze služeb přijatých na vstupu, které jsou předmětem převodního 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 konečné 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 převodním 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 převodním 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 daní 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 povodního 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 daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, 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 odpočíst částku daně z prodané hodnoty zaplacenou na vstupu za podmínky, že služby přijaté na vstupu mají příomou, 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 prodané 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.

* Jednací jazyk: portugalsština.