

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

zo 6. septembra 2012 (*)

„DPH – Šiesta smernica – ?lánok 17 ods. 2 a ?lánok 19 – Odpo?ítanie – Da? splatná alebo zaplatená za služby nadobudnuté holdingovou spoločnosťou – Služby, ktoré majú priamu, bezprostrednú a nepochybnú súvislosť so zdaniteľnými plneniami na výstupe“

Vo veci C-496/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Central Administrativo Sul (Portugalsko) z 20. septembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 26. septembra 2011, ktorý súvisí s konaním:

Portugal Telecom SGPS SA

proti

Fazenda Pública

za úasti:

Ministério Público,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory U. L?hmus, sudcovia A. Ó Caoimh a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?asť konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Portugal Telecom SGPS SA, v zastúpení: A. Gonçalves Ferreira, advogado,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a P. Guerra e Andrade, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice

Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Portugal Telecom SGPS, SA (ďalej len „Portugal Telecom“) a Fazenda Pública, ktorý sa týka použitej metódy na určenie sumy odpočítania z dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), vo vzťahu ku ktorej je Portugal Telecom zdaniteľnou osobou.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Článok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou,
2. dovoz tovaru.“

4 Článok 4 šiestej smernice znie:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.“

5 Článok 11 šiestej smernice určuje základ dane takto:

„A. Na území štátu

1. Základom dane je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ [alebo poskytovateľ – *neoficiálny preklad*] od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb,

...“

6 Článok 17 šiestej smernice stanovuje pravidlá vzniku a rozsahu práva na odpôčet a uvádza najmä:

„1. Právo na odpôčítanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpôčítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpôčítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku iným daovníkom [inou zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*],

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka [zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpodátateľnú [DPH] a pri plneniach, kde [DPH] nie je odpodátateľná, je povolené odrátať [odpodať – *neoficiálny preklad*] iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daovníkom [Tento podiel sa určí v súlade s článkom 19 pre všetky plnenia uskutočnené zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*].

Členské štáty však majú právo:

a) splnomocniť daovníka, aby určil pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým, že za každý sektor bude vedený samostatný účet [splnomocniť zdaniteľnú osobu, aby určila podiel pre každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti a potom viedla pre každú oblasť samostatné účtovníctvo – *neoficiálny preklad*],

b) nútiť daovníka, aby určil časť za každý sektor svojej podnikateľskej činnosti a viedol samostatné účty za každý sektor [zaviazať zdaniteľnú osobu, aby určila podiel pre každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti a potom viedla pre každú oblasť samostatné účtovníctvo – *neoficiálny preklad*],

c) splnomocniť alebo nútiť daovníka, aby robil odpodet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb [splnomocniť alebo zaviazať zdaniteľnú osobu, aby vykonala odpodet dane pre všetky tovary alebo služby, alebo pre niektorú ich časť – *neoficiálny preklad*],

d) splnomocniť alebo nútiť daovníka, aby robil odpodet podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach [splnomocniť alebo zaviazať zdaniteľnú osobu, aby vykonala odpodet dane podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku, a to zo všetkých tovarov a služieb použitých pri tam definovaných plneniach – *neoficiálny preklad*],

e) v prípade, keď ide o [DPH], ktorá sa daovníkovi neodpodať, táto je nesignifikantná a treba ju považovať za nulu [stanoviť, že ak [DPH], ktorá sa zdaniteľnej osobe neodpodať, je zanedbateľná, nezohľadní sa – *neoficiálny preklad*].

...“

7 Článok 19 šiestej smernice stanovuje pravidlá uplatniteľné na výpočet odpodátateľného podielu takto:

„1. Čiastka odpodátateľná [Podiel odpodátateľný – *neoficiálny preklad*] podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca [je daný zlomkom – *neoficiálny preklad*], kde:

– ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez [DPH] za rok za plnenia, pri ktorých možno [DPH] znížiť [odpodať – *neoficiálny preklad*] podľa článku 17 (2) a (3),

– ako menovate? sa uvádza celková suma obratu, bez [DPH], za rok za plnenia zahrnuté do ?itate?a a za plnenia, kde sa da? z pridanej hodnoty neznižuje [neodpo?ítava – *neoficiálny preklad*]. ?lenské štáty môžu do menovate?a zahrnú? aj sumu podpory (subvencie) [sumu dotácií – *neoficiálny preklad*], ktorá nie je uvedená v ?lánku 11 A (1) a).

Táto ?as? sa ur?í z ro?ného základu ako percento so zaokrúhlením na ?íslicu neprevyšujúcu ?alšiu jednotku [Tento podiel sa ur?í ro?ne a definuje sa ako percentuálny podiel zaokrúhlený na celé percento – *neoficiálny preklad*].

...

3. Predbežná ?iastka za rok bude vypo?ítaná na základe plnení za predchádzajúci rok, ak žiadne plnenia za predchádzajúci rok neexistujú alebo ak ide o zanedbate?nú ?iastku, v takom prípade odpo?ítate?nú ?iastku musí pod dozorom da?ového úradu ?iasto?ne [predbežne – *neoficiálny preklad*] odhadnú? sám da?ovník [sama zdanite?ná osoba pod?a svojho predpokladu – *neoficiálny preklad*]. ?lenské štáty však môžu ponecha? v platnosti sú?asné pravidlá.

Odpo?ítané ?iastky na takomto základe predbežných súm treba vyrovná? pri stanovení kone?nej ?iastky v priebehu budúceho roka.“

Portugalská právna úprava

Zákonník o dani z pridanej hodnoty

8 ?lánok 1 zákonníka o dani z pridanej hodnoty (Código do imposto sobre o valor acrescentado, ?alej len „CIVA“) stanovuje zdanite?ný základ DPH. ?lánky 3 a 6 tohto zákonníka uvádzajú prípady nezdanenia.

9 Pokia? ide o ?lánok 9 CIVA, ten stanovuje, že od dane sú oslobodené najmä:

„...“

28. Nasledujúce bankové a finan?né operácie:

...

f) plnenia a služby vrátane sprostredkovania, ale s výnimkou jednoduchého dozoru a správy alebo riadenia, týkajúce sa akcií, podielov v obchodných spoločnostiach alebo združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov s výnimkou dokumentov zakladajúcich právny nárok na tovar;

...“

10 ?lánok 23 CIVA v jeho znení ú?innom v predmetnom ú?tovnom roku (roku 2000) uvádzal:

„1. Ak zdanite?ná osoba pri výkone svojej ?innosti uskuto??uje dodávky tovarov alebo poskytuje služby, pri ktorých ?asti nevzniká právo na odpo?et, môže si da? zaplatenú pri nákupe odpo?íta? len v percentuálnom pomere zodpovedajúcom ro?nej sume plnení, pri ktorých vzniká právo na odpo?et.

2. Bez oh?adu na znenie predchádzajúceho odseku zdanite?ná osoba môže vykona? odpo?et pod?a skuto?ného ur?enia všetkých použitých tovarov a služieb alebo ich ?asti za predpokladu, že o tom vopred informuje generálne riadite?stvo priamych a nepriamych daní bez toho, aby tým bola dotknutá možnosť generálneho da?ového riadite?stva stanovi? tejto zdanite?nej osobe osobitné podmienky alebo pozastavi? tento postup v prípade zistenia, že zdanenie bolo zna?ne

skreslené.

3. Daňový orgán môže daňovníkovi uložiť povinnosť postupovať podľa ustanovení prechádzajúceho odseku:

- a) ak zdaniteľná osoba vykonáva odlišné hospodárske činnosti;
- b) ak uplatnením postupu uvedeného v odseku I bude zdanenie značne skreslené.

4. Percentuálny pomer odpôtu stanovený v odseku 1 sa vypočíta podľa vzorca, kde v čitateli sa uvádza celková suma ročného obratu bez dane dodávok tovarov a poskytnutých služieb, pri ktorých je právo na odpôet podľa článku 19 a článku 20 ods. 1, a v menovateli sa uvádza celková suma ročného obratu bez dane všetkých plnení uskutočnených zdaniteľnou osobou vrátane plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich dani, zvlášť dotácií nepodliehajúcich iným ako podporám na vybavenie.

5. Na účely výpočtu uvedeného v predchádzajúcom odseku však presuny imobilizovaných aktív, ktoré boli použité v rámci podnikania, a finančné plnenia a plnenia s nehnuteľnosťami, ktoré majú vedľajší charakter vzhľadom na činnosť uskutočňovanú zdaniteľnou osobou, nie sú zahrnuté.

6. Podiel odpôtu vypočítaný provizórne na základe sumy plnení vykonaných v predchádzajúcom roku sa upraví v súlade s hodnotami za rok, ktorého sa týka, čo má za dôsledok zodpovedajúcu úpravu vykonaných odpôtov, ktorá sa musí uviesť v daňovom priznaní za posledné obdobie príslušného roka.

7. Zdaniteľné osoby, ktoré zaŕňajú s činnosťou, alebo ju podstatným spôsobom menia, môžu vykonať odpôet dane na základe provizórne odhadnutého pomeru, ktorý musí byť zapísaný do daňových priznaní uvedených v článkoch 30 a 31.

8. Na určenie pomeru odpôtu sa podiel zlomku zaokrúhli na stotinu smerom nahor.

9. Na uplatnenie ustanovení tohto článku môže ministerstvo financií a plánovania v prípade niektorých činností považovať niektoré plnenia zakladajúce právo na odpôet alebo plnenia, ktoré nezakladajú takéto právo, za neexistujúce, pokiaľ predstavujú zanedbateľnú časť celkovej sumy obratu a postup uvedený v odsekoch 2 a 3 sa ukáže ako neuskutočniteľný.“

Vnútroštátna právna úprava o holdingoch

11 Sociedades gestoras de participações sociais, (ďalej len „SGPS“) sú holdingovými spoločnosťami, ktoré sú v Portugalsku upravené zákonným dekrétom č. 495/88 z 30. decembra 1988 (*Diário da República* I série A, č. 301 z 30. decembra 1988), v znení zákonného dekrétu č. 318/94 z 24. decembra 1994 (*Diário da República* I, série A, č. 296 z 24. decembra 1994, ďalej len „zákonný dekrét č. 495/88“).

12 Článok 1 zákonného dekrétu č. 495/88 uvádza:

„1. ... SGPS majú za jediný cieľ spravovať podiely iných spoločností, ako nepriamu formu výkonu hospodárskych činností.

2. Na účely tohto zákonného dekrétu sa účasť v spoločnosti považuje za nepriamu formu výkonu jej hospodárskej činnosti, ak nie je iba príležitostná a týka sa najmenej 10 % základného imania s právom hlasovania, či už priamo alebo prostredníctvom podielov iných spoločností, v ktorých má SGPS dominantné postavenie.

...“

13 Podľa článku 4 ods. 1 zákonného dekrétu č. 495/88 SGPS sú oprávnené poskytovať technické a administratívne služby správy všetkým alebo určitým podnikom, v ktorých majú podiel aspoň 10 % základného imania s právom hlasovania, alebo výnimočne podnikom, v ktorých majú podiel menej ako 10 % s právom hlasovania, alebo s ktorými uzavreli „zmluvu o ovládaní“.

14 Článok 4 ods. 2 zákonného dekrétu č. 495/88 uvádza, že poskytovanie služieb bude predmetom písomnej zmluvy, v ktorej bude spresnená zodpovedajúca odplata, ktorá nesmie prevyšovať trhovú hodnotu.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Portugal Telecom je SGPS. Poskytuje technické a administratívne služby správy spoločnostiam, v ktorých má podiel na základnom imaní.

16 V rámci týchto plnení Portugal Telecom nadobudol v rámci režimu DPH určité služby od konzultantov. Vyfakturoval tieto služby svojim dcérskym spoločnostiam za rovnaké ceny, za aké ich nadobudol, zvýšené o DPH.

17 V účtovnom roku 2000 Portugal Telecom odpočítal celú uhradenú DPH od odvedenej DPH, zastávajúc názor, že zdaniteľné plnenia, teda technické a administratívne služby správy, objektívne patria k užívaniu zodpovedajúcich nadobudnutých služieb.

18 V nadväznosti na kontrolu vykonanú daňovými orgánmi tieto orgány konštatovali, že Portugal Telecom nemôže vykonať úplné odpočítanie DPH zaťažujúcej služby nadobudnuté na vstupe, ale že musí uplatniť metódu pomerného odpočtu. V dôsledku toho zaslal spoločnosti Portugal Telecom daňový výmer, v ktorom bol odpočítateľný podiel DPH uhradenej na vstupe stanovený na približne 25 %.

19 Portugal Telecom podala proti tomuto daňovému výmeru žalobu na Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa. Uvedený súd predmetnú žalobu zamietol v podstate z dôvodu, že základným cieľom SGPS je vykonávanie plnenia oslobodené od dane. Keďže okrem týchto plnení je možné pripustiť vykonávanie vedľajších činností poskytovania technických a administratívnych služieb správy v prospech všetkých alebo niektorých spoločností, ktorých základné imanie vlastní a ktoré podliehajú DPH, tento súd dospel k záveru, že poskytovanie technických a administratívnych služieb správy je neoddeliteľné od správy obchodných podielov. Rozhodol teda, že na účely určenia odpočítateľnej sumy DPH treba použiť metódu pomerného odpočtu.

20 Portugal Telecom napadla prvostupňové rozhodnutie na Tribunal Central Administrativo Sul. Na podporu tohto odvolania uviedla, že právne odôvodnenie uvedené v prvostupňovom rozhodnutí porušilo zároveň vnútroštátne právo týkajúce sa DPH, ako aj článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

21 Keďže zdaniteľné plnenia, ktoré spoločnosť Portugal Telecom poskytla vo vzťahu k obchodným podielom, ktoré vlastní, predstavujú podľa jej názoru poskytovanie služieb, ktoré majú priamu, bezprostrednú a nepochybnú súvislosť so službami nadobudnutými na účely ich poskytnutia, táto spoločnosť sa domnieva, že môže vykonať odpočet celej dane zaplatenej pri

nadobudnutí služieb pri použití metódy skutočného určenia.

22 Za týchto okolností Tribunal Central Administrativo Sul rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vylučuje správny výklad článku 17 ods. 2 šiestej smernice..., aby portugalské daňové orgány mohli uložiť odvolateľke – holdingovej spoločnosti – používať metódu pomerného odpôtu na celú sumu DPH zaplatenej na jej vstupy z dôvodu, že jej hlavnou činnosťou je správa obchodných podielov iných spoločností, hoci takéto vstupy (nadobudnuté služby) majú priamu, bezprostrednú a nepochybnú súvislosť so zdaniteľnými plneniami – poskytovaním služieb –, ktoré sa vykonávajú na výstupe v rámci zákonom umožnenej vedľajšej činnosti poskytovania technických služieb správy?

2. Môže si subjekt, ktorý má postavenie holdingovej spoločnosti a ktorý platí DPH za nadobudnutie tovarov a služieb, ktoré sú následne v celom rozsahu fakturované s uvedením DPH na spoločnosti, ktorých základné imanie vlastní, keď uvedený subjekt s hlavnou činnosťou, ktorú vykonáva – správou obchodných podielov –, vykonáva doplnkovú činnosť – poskytovanie technických a administratívnych služieb správy –, odpôtať celú daň zaplatenú pri tomto nadobudnutí prostredníctvom metódy odpôtu podľa skutočného určenia stanovenej v článku 17 ods. 2 šiestej smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

23 Portugalská vláda namieta najmä neprípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

24 Uvádza, že vnútroštátny súd neurčil presne normu vnútroštátneho práva, ktorej sa týka konanie vo veci samej. Tento súd uviedol iba články 20 a 23 CIVA, avšak prvé z týchto ustanovení existuje v rôznych zneniach a druhé upravuje značné množstvo otázok odpôtu DPH. Návrh na začatie prejudiciálneho konania ďalej neobsahuje žiadny presný údaj, pokiaľ ide o vnútroštátnu právnu úpravu týkajúcu sa holdingov.

25 Hoci Súdny dvor môže v rámci súdnej spolupráce zavedenej článkom 267 ZFEÚ poskytnúť vnútroštátnemu súdu na základe skutočností uvedených v spise výklad, ktorý môže byť pre užitočný pri posudzovaní účinkov ustanovení práva Únie, žiadna časť rozhodnutia vnútroštátneho súdu neobsahuje presný, a dokonca ani stručný údaj o ustanoveniach portugalského vnútroštátneho práva, o ktoré ide v konaní vo veci samej.

26 V dôsledku toho podľa portugalskej vlády nedostatky návrhu na začatie prejudiciálneho konania neumožňujú Súdnemu dvoru podať užitočnú odpoveď.

27 V tejto súvislosti, pokiaľ ide konkrétne o informácie, ktoré musia byť poskytnuté Súdnemu dvoru v rámci návrhu na začatie prejudiciálneho konania, tieto informácie slúžia na to, aby umožnili Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočné odpovede. Na tieto účely je potrebné, aby vnútroštátny súd vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého sa začleňujú ním položené otázky, alebo prinajmenšom objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa tieto otázky zakladajú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 31. marca 2011, Schröder, C-450/09, Zb. s. I-2497, bod 18, a zo 16. februára 2012, Varzim Sol, C-25/11, bod 30).

28 V prejednávanom prípade návrh na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že pokiaľ ide o odpôet DPH odvedenej na vstupe žalobkyňou v konaní vo veci samej, daňové orgány ukladajú použitie metódy pomerného odpôtu stanovenej v článku 23 ods. 1 CIVA, zatiaľ čo žalobkyňa

tvrdí, že môže uplatniť metódu stanovenú v článku 17 ods. 2 šiestej smernice.

29 Tieto údaje vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 27 tohto rozsudku postačujú. Z toho vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

O veci samej

30 Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice vykladať tak, že holdingová spoločnosť, ako je spoločnosť v konaní vo veci samej, ktorá popri svojej hlavnej činnosti drží celý alebo čiastočne základného imania dcérskych spoločností nadobudla tovary a služby, ktoré následne fakturuje uvedeným spoločnostiam, môže odpočítať čiastku DPH zaplatenú na vstupe, uplatňujú metódu stanovenú v článku 17 ods. 2 šiestej smernice, alebo jej môžu vnútroštátne daňové orgány uložiť, aby použila jednu z metód stanovených v článku 17 ods. 5 tej istej smernice.

31 V tejto súvislosti treba na prvom mieste pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora holding, ktorého jediným predmetom činnosti je účasť v iných podnikoch a ktorý sa priamo či nepriamo nezapája do riadenia týchto podnikov, nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH v zmysle článku 4 šiestej smernice a nemá právo na odpočet podľa článku 17 šiestej smernice s výnimkou práv, ktoré má uvedený holding ako akcionár či spoločník (pozri rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Zb. s. I-3111, bod 17; zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Zb. s. I-9567, bod 17, ako aj z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 18).

32 Len samotné nadobudnutie a držba obchodných podielov sa samy osebe nemajú považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice a udávajú osobe, ktorá ich vykonáva postavenie zdaniteľnej osoby. Samotné nadobudnutie finančných úastí v iných podnikoch nepredstavuje využitie majetku na účely dosahovania trvalého príjmu, pretože prípadná dividenda ako výnos z tejto úasti vyplýva zo samotného vlastníctva majetku (pozri rozsudky z 22. júna 1993, Sofitam, C-333/91, Zb. s. I-3513, bod 12; zo 6. februára 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Zb. s. I-745, bod 15, ako aj Cibo Participations, už citovaný, bod 19).

33 Inak je to v prípade, ak je finančná účasť spojená s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločností, v ktorých ide o prebratie úasti, čím nie sú dotknuté práva, ktoré má úastinár vo svojom postavení akcionára alebo spoločníka (rozsudky Polysar Investments Netherlands, už citovaný, bod 14; Floridienne a Berginvest, už citovaný, bod 18; Cibo Participations, už citovaný, bod 20, ako aj z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 30).

34 Zapojenie holdingu do riadenia spoločností, v ktorých získal obchodný podiel, predstavuje hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice, keďže takéto zapojenie predpokladá vykonávanie transakcií podliehajúcich DPH podľa článku 2 tejto smernice, ako sú poskytovanie administratívnych, útovných, obchodných a technických služieb holdingu jeho dcérskym spoločnostiam (rozsudok Cibo Participations, už citovaný, bod 22).

35 Rovnako treba na druhom mieste pripomenúť, že právo na odpočet uvedené v článku 17 a nasledujúcich článkoch šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Supergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43; z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, Zb. s. I-1597, bod 24, a zo 4. júna 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Zb. s. I-4629, bod 70). Akékoľvek obmedzenie

práva na odpočet DPH má dosah na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. V dôsledku toho sú výnimky prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. 1-3795, bod 27, a BP Supergaz, už citovaný, bod 18).

36 Na to, aby bolo možné odpísať DPH, musia plnenia uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je DPH odpočítateľná. Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet (pozri rozsudky Cibo Participations, už citovaný, bod 31; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 35; z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 23; Securenta, už citovaný, bod 27, a SKF, už citovaný, bod 57).

37 Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri najmä rozsudky Kretztechnik, už citovaný, bod 36; Investrand, už citovaný, bod 24, a SKF, už citovaný, bod 58).

38 Pokiaľ ide o režim uplatniteľný na právo na odpočet, pre vznik práva na odpočet stanoveného v článku 17 ods. 2 šiestej smernice je potrebná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi nadobudnutými tovarmi alebo službami a plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet. V tejto súvislosti je konečný cieľ zdaniteľnej osoby bezpredmetný (pozri rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 20; z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 25, a Cibo Participations, už citovaný, bod 28).

39 Súdny dvor ďalej rozhodol, že článok 17 ods. 5 šiestej smernice zavádza režim uplatniteľný na právo na odpočet DPH, pokiaľ sa DPH týka plnení na vstupe, ktoré zdaniteľná osoba použila „zároveň na uskutočnenie plnení zakladajúcich právo na odpočet uvedených v odsekoch 2 a 3 a plnení nezakladajúcich právo na odpočet“ s tým, že obmedzuje právo na odpočet na podiel DPH úmerný hodnote prvého druhu plnení. Z tohto ustanovenia vyplýva, že pokiaľ zdaniteľná osoba používa tovary a služby na uskutočnenie plnení zakladajúcich právo na odpočet a plnení, ktoré takéto právo nezakladajú, môže podľa tohto ustanovenia odpísať iba podiel DPH úmerný hodnote prvého druhu plnení (rozsudok Cibo Participations, už citovaný, body 28 a 34).

40 Z tejto judikatúry na jednej strane vyplýva, že režim na odpočet stanovený v článku 17 ods. 5 šiestej smernice sa týka iba prípadov, keď zdaniteľná osoba používa tovary a služby na vykonanie hospodárskych plnení zakladajúcich právo na odpočet a hospodárskych plnení nezakladajúcich právo na odpočet, teda na tovary a služby, ktorých použitie je zmiešané a, na druhej strane, že členské štáty môžu použiť jednu z metód odpisu stanovených v článku 17 ods. 5 treťou pododsekou iba pre uvedené tovary a služby.

41 Naopak tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba požíva iba na hospodárske plnenia zakladajúce právo na odpočet, nepatria do pôsobnosti článku 17 ods. 5 šiestej smernice, ale pokiaľ ide o režim odpisu, patria pod ustanovenie článku 17 ods. 2 tejto smernice.

42 Nakoniec Súdny dvor rozhodol, že pravidlá stanovené v článku 17 ods. 5 šiestej smernice týkajúce sa DPH zaplatenej na vstupe zaťažujúcej výdavky spojené výlučne s hospodárskymi plneniami a určenie metód a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, patrí v zmysle šiestej smernice do

diskre?nej právomoci ?lenských štátov, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zoh?adni? ú?el a štruktúru tejto smernice a v tejto súvislosti stanoví? spôsob výpo?tu, ktorý objektívne odráža ?as?, ktorá bola skuto?ne zapo?ítaná ako výdavky na vstupe vo vz?ahu ku každej z týchto dvoch ?inností (rozsudok Securenta, už citovaný, body 33 a 39).

43 Portugal Telecom uvádza, že pod?a vnútroštátnych da?ových orgánov nemožno poskytovanie technických a administratívnych služieb správy oddeli? od správy obchodných podielov, keďže majú vo vz?ahu k hlavnej ?innosti povahu ved?ajších ?inností. Služby, ktoré SGPS nadobudla a poskytla svojim dcérskym spoločnostiam, sa považujú na ú?ely práva na odpo?et DPH za zmiešané plnenia a uvedené da?ové orgány uložili uplatnenie metódy pomerného odpo?tu.

44 Pokiaľ je stanovisko da?ových orgánov také, aké sa uvádza v predchádzajúcom bode, ?o prislúcha overí? vnútroštátnemu súdu, je potrebné pripomenú?, že cie?om systému odpo?tov je úplne zbavi? podnikate?a bremena DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho hospodárskych ?inností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpe?uje úplnú neutralitu, pokiaľ ide o da?ové za?aženie všetkých hospodárskych ?inností bez oh?adu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto ?innosti samy podliehajú DPH (pozri rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 19; Abbey National, už citovaný, bod 24; Cibo Participations, už citovaný, bod 27; Kretztechnik, už citovaný, bod 34, a Investrand, už citovaný, bod 22).

45 V prípade, že služby nadobudnuté na vstupe sa majú považova? za priamo, bezprostredne a nepochybne súvisiace s hospodárskymi plneniami zakladajúcimi právo na odpo?et, dotknutá zdanite?ná osoba má na základe ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice právo na odpo?et celej DPH za?ažujúcej nadobudnutie služieb na vstupe, ktorých sa týka konanie vo veci samej. Toto právo na odpo?et môže byť obmedzené iba vtedy, pokiaľ vnútroštátna právna úprava kvalifikuje zdanite?né plnenia ako ved?ajšie vo vz?ahu k hlavnej ?innosti z dôvodu predmetu podnikania uvedených spoločností alebo ich všeobecnej ?innosti.

46 Pokiaľ sú uvedené služby použité na vykonávanie plnení zakladajúcich právo na odpo?et a zároveň plnení nezakladajúcich právo na odpo?et, odpo?et je prípustný iba v ?asti DPH úmernej sume týkajúcej sa prvých uvedených plnení a ?lenské štáty môžu stanovi? jednu z metód na ur?enie práva na odpo?et vymedzených v ?lánku 17 ods. 5 šiestej smernice.

47 Nakoniec, pokiaľ sú služby použité na hospodárske ?innosti aj na ?innosti, ktoré nie sú hospodárskymi ?innos?ami, ?lánok 17 ods. 5 šiestej smernice sa nepoužije a metódy odpo?tu a rozdelenia ur?ujú ?lenské štáty v súlade s tým, ?o je uvedené v bode 42 tohto rozsudku.

48 Vnútroštátnemu súdu prislúcha ur?í?, či služby, ktorých sa týka konanie vo veci samej, majú priamu, bezprostrednú a nepochybnú súvislos? s hospodárskymi plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpo?et, alebo či zdanite?ná osoba tieto služby používa na hospodárske plnenia zakladajúce právo na odpo?et a zároveň na hospodárske plnenia nezakladajúce právo na odpo?et, alebo tiež či zdanite?ná osoba tieto služby používa na hospodárske plnenia a zároveň na plnenia, ktoré nie sú hospodárskymi plneniami.

49 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na položené otázky treba odpoveda? tak, že ?lánok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice sa má vyklada? tak, že holdingová spoločnosť, ako je spoločnosť v konaní vo veci samej, ktorá popri svojej hlavnej ?innosti správy obchodných podielov spoločností, ktorých celé alebo ?as? základného imania vlastní, nadobudla tovary a služby, ktoré následne fakturuje uvedeným spoločnostiam, môže odpo?íta? ?iastku DPH zaplatenú na vstupe pod podmienkou, že služby nadobudnuté na vstupe majú priamu a bezprostrednú súvislos? s hospodárskymi plneniami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpo?et. Pokiaľ holdingová spoločnosť používa predmetné tovary a služby na vykonávanie hospodárskych plnení

zakladajúcich právo na odpočet a zároveň hospodárskych plnení nezakladajúcich právo na odpočet, odpočet je prípustný iba v časti DPH úmernej sume týkajúcej sa prvých uvedených plnení a vnútroštátne daňové orgány môžu stanoviť jednu z metód na určenie práva na odpočet vymedzených v uvedenom článku 17 ods. 5. Pokiaľ sa uvedené tovary a služby používajú zároveň na hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, článok 17 ods. 5 šiestej smernice sa neuplatní a metódy odpočtu a rozdelenia určia členské štáty, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť úcel a štruktúru šiestej smernice a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností.

O trovách

50 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať tak, že holdingová spoločnosť, ako je spoločnosť v konaní vo veci samej, ktorá popri svojej hlavnej činnosti správy obchodných podielov spoločností, ktorých celé alebo časť základného imania vlastní, nadobudla tovary a služby, ktoré následne fakturuje uvedeným spoločnostiam, môže odpočítať čiastku DPH zaplatenú na vstupe pod podmienkou, že služby nadobudnuté na vstupe majú priamu a bezprostrednú súvislosť s hospodárskymi plneniami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočet. Pokiaľ holdingová spoločnosť používa predmetné tovary a služby na vykonávanie hospodárskych plnení zakladajúcich právo na odpočet a zároveň hospodárskych plnení nezakladajúcich právo na odpočet, odpočet je prípustný iba v časti dane z pridanej hodnoty úmernej sume týkajúcej sa prvých uvedených plnení a vnútroštátne daňové orgány môžu stanoviť jednu z metód na určenie práva na odpočet vymedzených v uvedenom článku 17 ods. 5. Pokiaľ sa uvedené tovary a služby používajú zároveň na hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, článok 17 ods. 5 šiestej smernice 77/388 sa neuplatní a metódy odpočtu a rozdelenia určia členské štáty, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť úcel a štruktúru šiestej smernice 77/388 a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností.

Podpisy

* Jazyk konania: portugalský.