

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. listopadu 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 4 – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Smíšená holdingová společnost – Článek 17 – Nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu – DPH odvedená na vstupu smíšenou holdingovou společností z poradenských služeb týkajících se průzkumu trhu za účelem případného nabytí podílů v jiných společnostech – Upuštění od záměru nabýt podíly – DPH odvedená na vstupu z bankovní provize za přípravu a nastavení dluhopisů určených k tomu, aby byly dceřiným společností poskytnuty prostředky nezbytné k uskutečnění investic – Neuskutečněné investice“

Ve věci C-42/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 5. prosince 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 24. ledna 2019, v řízení

Sonaecom SGPS SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, a N. Jääskinen (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. února 2020,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost Sonaecom SGPS SA J. Vieira Peresem, A. Lobo Xavierem, G. Machado Borgesem, I. Santos Fidalgo a A. Carrilho Ribeiro, advogados,
- za portugalskou vládu par L. Inez Fernandesem, R. Campos Lairesem a T. Larsenem, jakož i P. Barros da Costa, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Afonso, P. Costa de Oliveirou a N. Gossement, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. května 2020,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1, 2 a 5 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. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Sonaecom SGPS SA (dále jen „Sonaecom“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a celní úřad, Portugalsko) ve věci odpočitatelnosti daní z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu společností Sonaecom v souvislosti s náklady vztahujícími se jednak k poradenským službám týkajícím se průzkumu trhu za účelem případného nabytí podílů v jiných společnostech, a jednak k platbě provize ve prospěch banky BCP Investimento SA za přípravu a nastavení dluhopisů v případě, že nedošlo ani k nabytí podílů, ani k investicím, za jejichž účelem byly dluhopisy vydány.

Právní rámec

Unijní právo

3 Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

4 Článek 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice, použitelný *ratione temporis* na věc v původním řízení, stanoví:

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

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

5 Článek 13 šesté směrnice, nadepsaný „Osvobození od daní v tuzemsku“, v části B, týkající se „[o]statních případů osvobození“, stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

d) tyto operace:

1. poskytnutí a sjednání úvěru a správa úvěru osobou, která jej poskytla,

[...]

6 Článek 17 šesté směrnice, nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daní“, stanoví:

„1. Nárok na odpout dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpoutitelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná dani oprávn?na odpout od dan?, kterou je povinna odvést:

- a) da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;
- b) da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;
- c) da? z p?ídané hodnoty splatnou podle ?l. 5 odst. 7 písm. a) a ?l. 6 odst. 3.

[...]

5. V p?ípad? zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro pln?ní, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je da? z p?ídané hodnoty odpoutitelná, tak i pro pln?ní, u nichž da? z p?ídané hodnoty odpoutitelná není, je odpoutitelný jen podíl dan? z p?ídané hodnoty p?ípadající na hodnotu prvního druhu pln?ní.

Tento podíl se stanoví v souladu s ?lánkem 19 pro všechna pln?ní uskute??ovaná osobou povinnou k dani.

?lenské státy nicmén? mohou:

- a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede odd?lené ú?etnictví;
- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti a vedla pak pro každou oblast odd?lené ú?etnictví;
- c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpout dan? bu? pro veškeré zboží a služby, nebo pro n?kterou ?ást;
- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpout dan? podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých p?i všech pln?ních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je da? z p?ídané hodnoty, jež není osobou povinnou k dani odpoutitelná, zanedbatelná, nep?ihlédne se k ní.“

7 ?lánek 19 šesté sm?rnice, nadepsaný „Výpo?et odpoutitelného podílu“, v odstavci 1 stanoví:

„Podíl odpoutitelný podle ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v ?itateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním, u nichž je da? z p?ídané hodnoty odpoutitelná podle ?l. 17 odst. 2 a 3, bez dan? z p?ídané hodnoty,
 - ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a pln?ním, u nichž není da? z p?ídané hodnoty odpoutitelná, bez dan? z p?ídané hodnoty.
- ?lenské státy mohou do jmenovatele rovn?ž zahrnout celkovou výši dotací krom? t?ch, které jsou uvedeny v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.“

8 Článek 20 šesté směrnice, nadepsaný „Oprava odpovědi“, v odstavci 6 stanoví:

„Přijde-li osoba povinná k dani z režimu běžného zdanění do některého zvláštního režimu nebo naopak, mohou členské státy přijmout veškerá opatření potřebná k záruce toho, že taková osoba povinná k dani nebude neoprávněně zvýhodněna ani poškozena.“

9 Podle článku 413 směrnice o DPH tato směrnice vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

Portugalské právo

CIVA

10 Podle čl. 9 odst. 28 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném v rozhodné době z hlediska skutkového stavu v povodním řízení (dále jen „CIVA“), platí:

„Od daní jsou osvobozena:

a) poskytnutí a sjednání úvěrů v jakékoli podobě, včetně eskontních a reeskontních úvěrů, a jejich správa či řízení osobou, která je poskytla;

[...]

f) plnění a služby, a to včetně sjednávání, ale vyjma úschovy a správy či řízení, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů s výjimkou dokladů zakládajících právní nárok na zboží“.

11 Článek 20 CIVA, který vyjmenovává situace, ve kterých lze DPH odvedenou na vstupu osobou povinnou k dani odpovídat, v odstavci 1 stanoví:

„Lze odpovídat pouze daň ze zboží nebo služeb pořízených, dovezených nebo použitých osobou povinnou k dani k uskutečnění následujících plnění:

a) dodání zboží a poskytnutí služeb, které podléhají dani a nejsou od ní osvobozeny;

[...]“

12 Článek 23 odst. 1 a 4 CIVA zní takto:

„1. Pokud osoba povinná k dani při výkonu své činnosti dodává zboží nebo poskytuje služby a u části tohoto zboží nebo těchto služeb není daň odpovídatelná, je daň zaplacená při nákupu odpovídatelná pouze ve výši procentního podílu odpovídajícího roční hodnotě plnění, u nichž je daň odpovídatelná.

[...]

4. Zvláštní odpočitatelný procentní podíl uvedený v odstavci 1 je dán zlomkem, který má v čitateli roční částku bez daní odpovídající dodanému zboží a poskytnutým službám, u nichž je daň odpočitatelná podle článku 19 a čl. 20 odst. 1, a ve jmenovateli roční částku bez daní odpovídající všem plněním uskutečněným osobou povinnou k dani, včetně plnění osvobozených od daní nebo plnění, na která se daň nevztahuje, zejména dotací nepodléhajících dani, které nejsou dotacemi na zařízení.

[...]

Legislativní nařízení č. 495/88

13 Článek 1 odst. 1 a 2 Decreto-Lei no 495/88 (legislativní nařízení č. 495/88) ze dne 30. prosince 1988 (*Diário da República* I, řada I-A, no 301/1988 ze dne 30. prosince 1988), který upravuje právní postavení a činnost *sociedades gestoras de participações sociais* (SGPS), ve znění použitelném v rozhodné době z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „legislativní 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, není-li pouze příležitostná a týká-li se minimálně 10 % základního kapitálu s hlasovacím právem a už přímo, či prostřednictvím podílů jiných společností, v nichž má SGPS dominantní postavení.“

14 Podle článku 4 tohoto legislativního nařízení platí:

„1. SGPS jsou oprávněny poskytovat technické služby v oblasti správy a řízení všem firmám, kterým společně, ve kterých drží takový podíl, jako je podíl vymezený v čl. 1 odst. 2 a čl. 3 odst. 3 písm. a) až c), nebo s nimi uzavřely ovládací smlouvu.

2. Poskytování služeb musí být upraveno písemně ve smlouvě, v níž musí být uvedena odpovídající cena.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Navrhovatelka v původním řízení je holdingová společnost, která kromě své činnosti nabývání, držení a správy podílů vykonává činnost řízení a strategické koordinace podniků působících na trhu v odvětvích telekomunikací, sdělovacích prostředků, softwaru a integrace systémů.

16 V rámci svých činností si společnost Sonaecom v průběhu roku 2005 pořídila externí poradenské služby podléhající DPH, které spočívaly v průzkumu trhu za účelem nabytí podílů v telekomunikačním operátorovi Cabovisão. Podle svých tvrzení měla společnost Sonaecom v úmyslu vykonávat hospodářskou činnost spočívající v poskytování zdanitelných služeb v oblasti řízení společnosti Cabovisão. K tomuto nabytí podílů nakonec nedošlo.

17 Kromě toho v červnu 2005 uhradila navrhovatelka v původním řízení investiční bance BCP Investimento provizi za služby týkající se přípravy, nastavení a záruky umístění dluhopisů ve výši 150 milionů eur. Z předkládaného rozhodnutí vyplývá, že tyto dluhopisy byly určeny k tomu, aby byly dceřiným společně společností Sonaecom poskytnuty prostředky, které potřebovaly k uskutečnění příjmových investic do technologie „triple play“. Podle informací poskytnutých společností Sonaecom na jednání naproti tomu tato společnost požádala s tím, že takto získaný

kapitál použije k nabytí podílů ve společnosti Cabovisão, a investuje tak do nového odvětví činnosti zvaného „triple play“.

18 Vzhledem k tomu, že tyto investiční projekty nebyly uskutečnny, se navrhovatelka v pŕvodním řízení následně rozhodla dát tento kapitál k dispozici své mateřské společnosti Sonae SGPS jako pŕjku.

19 Bhem téhož zdaŕovacího období společnost Sonaecom plně odpŕetla od splatné DPH odpovídající částky DPH odvedené na vstupu v souvislosti s poŕízenými službami.

20 V návaznosti na kontrolu provedenou daŕovou správou tato správa zpochybnila takto provedený odpŕet DPH, pŕiěmž mŕla za to, že úelem poŕízení služeb dotěných ve vŕci v pŕvodním řízení nebylo uskutečnŕní zdanitelných plŕní na výstupu v souladu s ŕl. 17 odst. 2 a 3 šesté smŕnice a ŕlánkem 20 CIVA.

21 Tato správa tedy provedla poŕetní opravy, na jejichž základě byly vydány výmŕry DPH a kompenzačních úroků v celkové výši 1 088 675,77 eura.

22 Společnost Sonaecom podala proti tŕmto výmŕrům žalobu k Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (správní a finanční soud v Portu, Portugalsko). Rozsudkem ze dne 28. ŕervna 2016 tento soud žalobu zamítl s odŕvodnŕním, že DPH odvedená žalobkyní není odpŕitatelná.

23 Společnost Sonaecom podala proti tomuto rozsudku odvolání k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko).

24 Navrhovatelka v pŕvodním řízení, která se dovolává svého postavení smíšené holdingové společnosti a tvrdí, že její zásahy do řízení jejích dceŕiných společností mají opakovanou povahu, pŕed pŕedkládajícím soudem tvrdí, že služby dotěné ve vŕci v pŕvodním řízení nesouvisely s činností „držení a správy podílů“, ale s činností, kterou vykonává v oblasti poskytování technických služeb a služeb řízení svým dceŕiným společným, což je činnost podléhající DPH, za kterou získává protiplŕní.

25 Z toho dŕvodu, jelikož nepochybně existuje pŕímá souvislost mezi plŕními poskytnutými ve prospěch jejích dceŕiných společností a poŕízením služeb dotěných ve vŕci v pŕvodním řízení, je DPH odvedená na vstupu odpŕitatelná.

26 Navrhovatelka v pŕvodním řízení dodává, že okolnost, že k nabytí podílů nedošlo, není relevantní a nezpochybŕuje skutečnost, že k poŕízení služeb došlo v rámci činnosti, která zahrnuje uskutečŕování plŕní podléhající DPH.

27 Za tŕchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl pŕerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující pŕedbŕžné otázky:

„1) Je odpŕet DPH odvedené navrhovatelkou, [společností Sonaecom], za poradenské služby související s pŕzkumem trhu za úelem nabytí kapitálových podílů, k nŕmuž nedošlo, sluŕitelný s pravidly odpŕitatelnosti DPH obsaženými v [šesté smŕnici], konkrétně v ŕl. 4 odst. 1 a 2 a ŕl. 17 odst. 1, 2 a 5?

2) Je odpověď DPH odvedené navrhovatelkou, [společností Sonaecom], za platbu provize [společnosti BCP Investimento] za přípravu a nastavení dluhopisů, které měly být začleněny do struktury financování společností spojených s navrhovatelkou, a které byly v důsledku toho, že tyto investice nebyly uskutečněny, nakonec v plném rozsahu použity společností Sonae SGPS, tedy mateřskou společností skupiny, služitelný s pravidly odpověditelnosti DPH obsaženými v [šesté směrnici], konkrétně v čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 17 odst. 1, 2 a 5?“

K pedbžným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první pedbžné otázky pedkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda musí být čl. 4 odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1, 2 a 5 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že holdingová společnost, jejíž zásahy do řízení jejích dceřiných společností jsou opakované, oprávněna odpovízt DPH odvedenou na vstupu z pořízení poradenských služeb týkajících se průzkumu trhu provedeného za účelem nabytí podílů v jiné společnosti v případě, že k tomuto nabytí nakonec nedošlo.

29 Úvodem je třeba připomenout, že směrnice o DPH, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, zrušila šestou směrnici, aniž přinesla ve srovnání s ní obsahové změny. Vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení směrnice o DPH mají v podstatě totožný obsah jako relevantní ustanovení šesté směrnice, je judikatura Soudního dvora, která se týká směrnice o DPH, použitelná i na šestou směrnici (obdobně viz rozsudek ze dne 3. července 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 17).

30 V tomto rámci je třeba na prvním místě připomenout, že podle ustálené judikatury nemá společnost, jejímž jediným cílem je nabytí podílů v jiných společnostech, aniž se přímo nebo nepřímo podílí na řízení těchto společností, postavení osoby povinné k DPH ve smyslu článku 4 šesté směrnice ani nárok na odpověď daně podle článku 17 této směrnice. Pouhé nabytí a pouhé vlastnictví obchodních podílů nejsou totiž samy o sobě hospodářskou činností ve smyslu šesté směrnice zakládající postavení osoby povinné k dani, jelikož pouhé převzetí finanční úasti v jiných podnicích nelze považovat za využívání majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Obdržení případné dividendy jakožto výnosu z této úasti plyne totiž z pouhého vlastnictví majetku (rozsudky ze dne 5. července 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, body 27 a 28, jakož i ze dne 17. října 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 16 a citovaná judikatura).

31 Jinak tomu je v případě, kdy je úast spojena s přímým či nepřímým podílením se na řízení společností, v nichž došlo k převzetí úasti, jestliže zahrnuje provádění plněné podléhajících DPH, jako jsou poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb, aniž jsou dotčena práva osoby, jež převzala úast, jakožto akcionáře nebo společníka (rozsudky ze dne 5. července 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 29, jakož i ze dne 17. října 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 17 a citovaná judikatura).

32 Jak uvedla generální advokátka v bodě 30 svého stanoviska, smíšená holdingová společnost je společnost, která kromě své holdingové činnosti, která nemá hospodářskou povahu, spoívá v kapitálové úasti v jiných společnostech a nepodléhá DPH, vykonává rovněž hospodářskou činnost. Podle judikatury je smíšená holdingová společnost, která nejenže vlastní podíly ve společnostech, ale rovněž některým z těchto společností poskytuje služby za úplatu podléhajících DPH, v tomto ohledu osobou povinnou k dani, která má nárok na odpověď daně odvedené na vstupu, avšak pouze v poměrné části (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 22, a ze dne 13. března 2008,

Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 31).

33 Vzhledem k tomu, že hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice mohou spočívat v několika po sobě následujících úkonech, musí mimoto být k hospodářským činnostem přičteny již i přípravné činnosti. Každou osobu, jejímž úmyslem potvrzeným objektivními okolnostmi je zahájit samostatnou hospodářskou činnost a která vynakládá první investiční výdaje za tímto účelem, je tedy třeba považovat za osobu povinnou k dani (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 18 a citovaná judikatura).

34 Z toho vyplývá, že společnost, která provádí přípravné úkony, jež jsou součástí záměru nabytí akcií jiné společnosti s úmyslem vykonávat hospodářskou činnost spočívající v podílení se na řízení této společnosti tím, že jí bude poskytovat služby v oblasti řízení podléhající DPH, musí být považována za osobu povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 19).

35 V projednávaném případě ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost Sonaecom měla v úmyslu poskytovat společnosti Cabovisão, jejíž podíly chtěla nabýt, služby v oblasti řízení podléhající DPH, a v tomto ohledu vykonávat hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice. Společnost Sonaecom jakožto smíšená holdingová společnost musí být tudíž v tomto rozsahu v zásadě považována za osobu povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

36 Pokud jde na druhém místě o nárok na odpočet daní, z článku 17 šesté směrnice plyne, že použije-li osoba povinná k dani jednáající jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo přijetí služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odejít od daní DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v souvislosti s uvedeným zbožím nebo službou. Podle čl. 10 odst. 2 prvního pododstavce a článku 17 této směrnice vzniká nárok na odpočet daní okamžikem vzniku daňové povinnosti, a sice dodáním zboží nebo poskytnutím služby (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 21 a citovaná judikatura).

37 Nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a v zásadě ho nelze omezit. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 22 a citovaná judikatura).

38 Cílem systému odpočtu je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zaručuje, že všechny hospodářské činnosti jsou bez ohledu na svůj účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23).

39 Pokud jde o daňové zatížení podniku, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby vynaložení prvních investičních nákladů pro potřeby a za účelem podnikání bylo považováno za hospodářskou činnost, a bylo by v rozporu s touto zásadou, kdyby uvedená činnost byla zahájena až v okamžiku, kdy vznikne zdanitelný příjem. Každý jiný výklad by vedl k povinnosti hospodářského subjektu platit DPH v rámci jeho hospodářské činnosti, aniž by mu byla dána možnost jejího odejmutí, a ke svévolnému rozlišování investičních nákladů vynaložených pro potřeby podniku podle toho, zda byly vynaloženy před skutečným zahájením činnosti tohoto podniku, nebo v jejím průběhu (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 24 a citovaná judikatura).

40 Jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane kromě toho zachován i tehdy, pokud k zamýšlené hospodářské činnosti později nedošlo, a tato hospodářská činnost tudíž nevedla ke zdanitelným

plněním nebo nemohla-li osoba povinná k dani použít zboží nebo služby, které vedly k odpotě v rámci zdanitelných plnění, z důvodu okolností nezávislých na její vůli. Jiný výklad byl v rozporu se zásadou neutrality DPH, pokud jde o daňové zatížení podniku. Mohl by při daňovém zacházení se stejnými investičními činnostmi vést k neodvodným rozdílům mezi podniky, které již uskutečují zdanitelná plnění, a ostatními podniky, které se prostřednictvím investic snaží zahájit činnosti, které povedou ke zdanitelným plněním. Stejně tak by v případě posledně jmenovaných podniků došlo ke svévolným rozdílům, jelikož by konečné schválení odpotě daně záviselo na tom, zda takové investice povedou ke vzniku zdanitelných plnění, či nikoliv (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25 a citovaná judikatura).

41 Kromě toho podle ustálené judikatury je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpotě, v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpotě DPH zaplacené na vstupu a aby mohl být určen rozsah takového nároku. Nárok na odpotě DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluúčincích cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpotě (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 26 a citovaná judikatura).

42 Nárok na odpotě daně 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 odpotě, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů posledně uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluúčincími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 27 a citovaná judikatura).

43 Soudní dvůr přitom rozhodl, že na výdaje holdingové společnosti spojené s nabytím podílů v jejích dceřiných společnostech, na jejichž řízení se tato holdingová společnost podílí, a která v tomto ohledu vykonává hospodářskou činnost, je třeba pohlížet tak, že jsou součástí jejích režijních nákladů a že DPH odvedená z těchto nákladů musí být v zásadě odpotěna v plné výši, ledaže by určitá hospodářská plnění uskutečňovaná na výstupu byla na základě šesté směrnice osvobozena od DPH, přičemž v takovém případě by se nárok na odpotě daně mohl uplatnit pouze v souladu s pravidly stanovenými v čl. 17 odst. 5 této směrnice (rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 33).

44 V projednávaném případě ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, patrně vyplývá, že poradenské služby dotčené v původním řízení byly pořízeny v rámci zamýšleného nabytí podílů v určité společnosti společností Sonaecom a že společnost Sonaecom měla v úmyslu vykonávat ve prospěch této společnosti hospodářskou činnost spočívající v poskytování služeb v oblasti řízení podléhajících DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

45 Jestliže jsou tedy v souladu s judikaturou Soudního dvora náklady související s uvedenými poradenskými službami součástí režijních nákladů společnosti Sonaecom v souvislosti s hospodářskou činností, kterou vykonává jakožto smíšená holdingová společnost, má tato společnost v zásadě nárok na odpotě DPH odvedené z těchto služeb v plné výši.

46 Kromě toho, jak bylo připomenuto v bodě 40 tohoto rozsudku, skutečnost, že k plnění nakonec nedošlo, nemá vliv na nárok na odpotě DPH, který zůstává zachován.

47 Je však třeba upřesnit, že v případě, že by se ukázalo, že navrhovatelka v původním

řízení poskytl služby podléhající DPH, jež jsou charakteristické pro její hospodářskou činnost, pouze části svých dceřiných společností, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu, bude moci být DPH odvedená z režijních nákladů odpočtena pouze poměrně, a to z nákladů, které připadají na hospodářskou činnost navrhovatelky v původním řízení jakožto osoby povinné k dani, v souladu s metodou, jejíž určení přísluší členským státům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 37).

48 V tomto ohledu je třeba připomenout, že členské státy musí při výkonu této pravomoci zohlednit účel a systematicku šesté směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z hospodářských činností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 37 a citovaná judikatura).

49 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první předběžnou otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1, 2 a 5 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že smíšená holdingová společnost, jejíž zásahy do řízení jejích dceřiných společností jsou opakované, je oprávněna odpočíst DPH odvedenou na vstupu z poskytnutí poradenských služeb týkajících se průzkumu trhu provedeného za účelem nabytí podílu v jiné společnosti i v případě, že k tomuto nabytí nakonec nedošlo.

K druhé otázce

50 Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda musí být čl. 4 odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1, 2 a 5 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že je smíšená holdingová společnost, jejíž zásahy do řízení jejích dceřiných společností jsou opakované, oprávněna odečíst DPH odvedenou z provize zaplacené úrokové instituci za přípravu a nastavení dluhopisů určených k uskutečnění investic v určitém odvětví v případě, že k této investicím nakonec nedošlo a kapitál získaný prostřednictvím těchto dluhopisů byl v plné výši vyplacen mateřské společnosti skupiny jako půjčka.

51 Odpověď na tuto otázku vyžaduje určit, zda je v souladu s článkem 17 šesté směrnice třeba pro účely odpočtu DPH odvedené na vstupu ze služeb zohlednit zamýšlené použití, nebo skutečné použití těchto služeb osobou povinnou k dani.

52 V tomto ohledu čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví, že osoba povinná k dani je oprávněna odpočíst daň odvedenou na vstupu, pokud jsou zboží a služby „použity“ pro účely jejich zdanitelných plnění.

53 Jak uvedla generální advokátka v bodě 54 svého stanoviska, ze znění tohoto ustanovení tudíž vyplývá, že nárok na odpočet daně odvedené na vstupu vychází z použití, který se zakládá především na skutečném použití zboží a služeb poskytnutých osobou povinnou k dani.

54 Posouzení kontextu, jehož je uvedené ustanovení součástí, jakož i jeho cíle a cíle šesté směrnice tento doslovný výklad podporuje.

55 Pokud jde o kontext, jehož je čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice součástí, je třeba uvést, že v oblasti odpočitatelnosti daně odvedené na vstupu ze zboží ke smíšenému využití uvádí čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec písm. a) až d) této směrnice různé úpravy, které mohou členské státy přijmout zejména za účelem použití přesnějších pravidel pro výpočet odpočitatelného podílu, než je pravidlo stanovené v čl. 19 odst. 1 druhém pododstavci uvedené směrnice, a to s přihlédnutím ke specifickým vlastnostem činností dotýká se osoby povinné k dani.

56 V tomto rámci – jak uvedla generální advokátka v bodě 55 svého stanoviska – mohou

členské státy stanovit jiné metody výpočtu než podle klíče rozdělení založeného na obratu stanoveného šestou směrnicí, pokud zvolená metoda zajistí přesnější výsledek (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. října 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, body 23 až 26, jakož i ze dne 9. června 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 33).

57 Kromě toho z čl. 20 odst. 6 šesté směrnice, který se týká opravy odpočtu daní odvedené na vstupu, vyplývá, že tento odpočet musí – jak uvedla generální advokátka v bodě 55 svého stanoviska – co možná nejpřesněji odpovídat skutečnému použití, aby se zamezilo „neodvodným zvýhodněním nebo znevýhodněním“ na straně osoby povinné k dani.

58 Z článku 17 odst. 2 písm. a), ale i z jiných ustanovení šesté směrnice tedy vyplývá, že je tato směrnice založena na logice, podle níž musí odpočet daní odvedené na vstupu osobou povinnou k dani co možná nejpřesněji odpovídat skutečnému použití zboží a služeb pořízených touto osobou.

59 Skutečné použití zboží a služeb má tudíž přednost před povodním záměrem.

60 Pokud jde o cíl čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice a cíl této směrnice jako celku, je třeba uvést, že přístup, podle kterého by byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu založen pouze na úmyslu osoby povinné k dani ohledně použití pořízeného zboží a služeb, a nikoli na skutečném použití tohoto zboží a služeb, by mohl ohrozit samotné fungování systému DPH.

61 Jak totiž bylo připomenuto v bodě 38 tohoto rozsudku, cílem režimu odpočtu je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje úplnou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti samy podléhají DPH (rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19, jakož i ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 38 a citovaná judikatura).

62 Zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, brání zejména tomu, aby bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují ve skutečnosti stejný druh plnění, v oblasti vybírání DPH zacházeno rozdílně, aby se předešlo narušení hospodářské soutěže (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30 a citovaná judikatura).

63 Uplatnění této zásady tedy znamená, že všechny osoby povinné k dani, které uskutečnily zdanitelná plnění v průběhu téhož zdaňovacího období, mají nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, ale rovněž *a contrario* znamená, že osoby povinné k dani, které uskutečnily podobná plnění, která jsou ale osvobozena od DPH, takový nárok nemají.

64 V tomto kontextu čl. 17 odst. 2 a 3 šesté směrnice stanoví, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daní odvedené na vstupu pouze za zboží a služby, které souvisí s plněními na výstupu podléhajícími DPH. Pokud naproti tomu mají zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani souvislost s plněními osvobozenými od daní nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daní na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 30 a citovaná judikatura).

65 Jak přitom uvedla generální advokátka v bodě 58 svého stanoviska, nárok na odpočet daní odvedené na vstupu, který by byl založen pouze na důvážším úmyslu osoby povinné k dani uskutečňovat plnění podléhající DPH, a který by tedy nezohledňoval povahu plnění, která tato

osoba skutečně uskutečnila, by jí poskytoval konkurenční výhodu ve srovnání s ostatními podniky, které uskutečnily podobná plnění, což by tedy bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality.

66 V souladu s článkem 17 šesté směrnice je tedy třeba pro účely odpůtu DPH odvedené na vstupu ze služeb zohlednit skutečné použití zboží a služeb poskytnutých osobou povinnou k dani, a nikoli použití, které tato osoba zamýšlí.

67 V projednávaném případě, jak bylo připomenuto v bodech 17 a 18 tohoto rozsudku, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v průběhu roku 2005 navrhovatelka v povodním řízení odvedla DPH za platbu provize společnosti BCP Investimento za přípravu a nastavení dluhopisů ve výši 150 milionů eur za účelem financování svých investic v odvětví „triple play“. Nicméně vzhledem k tomu, že tyto investiční projekty nebyly uskutečnily, se navrhovatelka v povodním řízení následně rozhodla dát tuto částku k dispozici své mateřské společnosti Sonae SGPS jako půjčku.

68 Vzhledem k tomu, že tato půjčka, která představuje skutečné použití služeb poskytnutých navrhovatelkou v povodním řízení, patří mezi operace osvobozené od daně podle čl. 13 části B písm. d) bodu 1 šesté směrnice, nelze této společnosti v souladu s článkem 17 této směrnice povolit, aby od daně, kterou je povinna odvést, odečetla DPH odvedenou na vstupu z provize zaplacené společností BCP Investimento SA.

69 Jak pitom bylo připomenuto v bodě 17 tohoto rozsudku, podle informací poskytnutých společností Sonaecom na jednání tato společnost požádala s tím, že kapitál získaný prostřednictvím dluhopisů použije k nabytí podílu ve společnosti Cabovisão, a investuje tak do nového odvětví činnosti zvaného „triple play“, a nikoliv k tomu, aby svým dceřiným společným poskytl prostředky, které jim umožní investovat v tomto odvětví, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí. Nicméně i za předpokladu, že by byla tato okolnost považována za prokázanou, nemá tato okolnost dopad na závěr učiněný v bodě 68 tohoto rozsudku, jelikož se netýká skutečného použití služeb poskytnutých navrhovatelkou v povodním řízení, ale pouze použití jí povodně zamýšleného.

70 Tento závěr nemůže být zpochybněn ani argumentem navrhovatelky v povodním řízení, podle kterého i když neexistuje žádná příčná souvislost mezi náklady na vydání dluhopisů a plněním zdaněným na výstupu, jsou tyto náklady odpůitatelné jako režijní náklady podniku.

71 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 64 svého stanoviska, mezi službami poskytnutými navrhovatelkou v povodním řízení na vstupu a plněním osvobozeným od daně na výstupu, a sice poskytnutím půjčky její mateřské společnosti, existuje příčná a bezprostřední souvislost.

72 S ohledem na tyto úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1, 2 a 5 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že smíšená holdingová společnost, jejíž zásahy do řízení jejích dceřiných společností jsou opakované, není oprávněna odpůíst DPH odvedenou na vstupu z provize zaplacené úřrové instituci za přípravu a nastavení dluhopisů určených k uskutečnění investic v určitém odvětví v případě, že k těmto investicím nakonec nedošlo a kapitál získaný prostřednictvím těchto dluhopisů byl v plné výši vyplacen mateřské společnosti skupiny jako půjčka.

K nákladům řízení

73 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládacím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných

vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených ústních řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 4 odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1, 2 a 5 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 musí být vykládány v tom smyslu, že smíšená holdingová společnost, jejíž zásahy do řízení jejích dceřiných společností jsou opakované, je oprávněna odpočíst daň z přidané hodnoty odvedenou na vstupu z poskytnutí poradenských služeb týkajících se průzkumu trhu provedeného za účelem nabytí podílu v jiné společnosti i v případě, že k tomuto nabytí nakonec nedošlo.

2) Článek 4 odst. 1 a 2, jakož i čl. 17 odst. 1, 2 a 5 šesté směrnice 77/388 musí být vykládány v tom smyslu, že smíšená holdingová společnost, jejíž zásahy do řízení jejích dceřiných společností jsou opakované, není oprávněna odpočíst daň z přidané hodnoty odvedenou na vstupu z provize zaplacené ústřední institucí za přípravu a nastavení dluhopisů určených k uskutečnění investic v určitém odvětví v případě, že k těmto investicím nakonec nedošlo a kapitál získaný prostřednictvím těchto dluhopisů byl v plné výši vyplacen mateřské společnosti skupiny jako půjčka.

Podpisy

* Jednací jazyk: portugálština.