

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. listopadu 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Da? 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 Oliveira 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 platbám 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 poskytl,

[...]“

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 účely jejích 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 účetnictví;
- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti a vedla pak pro každou oblast odd?lené účetnictví;
- 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?íhlédne 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 rovnž zahrnout celkovou výši dotací krom? těch, 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 §lánek 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 původním řízení (dále jen „CIVA“), platí:

„Od daně jsou osvobozena:

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

[...]

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 §lánek 20 CIVA, který vyjmenovává situace, ve kterých lze DPH odvedenou na vstupu osobou povinnou k dani odpovízt, v odstavci 1 stanoví:

„Lze odpovízt 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 §lánek 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 nepříma 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 přímou, 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 či některým společnostem, 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 poříдила 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 předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tyto dluhopisy byly určeny k tomu, aby byly dceřiným společnostem společnosti Sonaecom poskytnuty prostředky, které potřebovaly k uskutečnění přímých 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 povodním řízení následně rozhodla dát tento kapitál k dispozici své mateřské společnosti Sonae SGPS jako půjčku.

19 Během téhož daňového období společnost Sonaecom plně odpovídala od splatné DPH odpovídající částky DPH odvedené na vstupu v souvislosti s poskytnutými službami.

20 V návaznosti na kontrolu provedenou daňovou správou tato správa zpochybnila takto provedený odpčet DPH, přičemž měla za to, že úelem poskytnutí služeb dotčených ve věci v povodním řízení nebylo uskutečnit zdanitelných plnění na výstupu v souladu s čl. 17 odst. 2 a 3 šesté směrnice a článkem 20 CIVA.

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

22 Společnost Sonaecom podala proti těmto výměrám žalobu k Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (správní a finanční soud v Portu, Portugalsko). Rozsudkem ze dne 28. června 2016 tento soud žalobu zamítl s odvodněním, že DPH odvedená žalobkyní není odpoditelná.

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

24 Navrhovatelka v povodním řízení, která se dovolává svého postavení smíšené holdingové společnosti a tvrdí, že její zásahy do řízení jejích dceřiných společností mají opakovanou povahu, před předkládajícím soudem tvrdí, že služby dotčené ve věci v povodním řízení nesouvisely s činností „držení a správy podílů“, ale s činností, kterou vykonává v oblasti poskytování technických služeb a služeb řízení svým dceřiným společným, což je činnost podléhající DPH, za kterou získává protiplnění.

25 Z toho důvodu, jelikož nepochybně existuje přímá souvislost mezi plněními poskytnutými ve prospěch jejích dceřiných společností a poskytnutím služeb dotčených ve věci v povodním řízení, je DPH odvedená na vstupu odpoditelná.

26 Navrhovatelka v povodním řízení dodává, že okolnost, že k nabytí podílů nedošlo, není relevantní a nezpochybňuje skutečnost, že k poskytnutí služeb došlo v rámci činnosti, která zahrnuje uskutečnění plnění podléhajících DPH.

27 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je odpčet DPH odvedené navrhovatelkou, [společností Sonaecom], za poradenské služby související s průzkumem trhu za úelem nabytí kapitálových podílů, k němuž nedošlo, služitelný s pravidly odpoditelnosti DPH obsaženými v [šesté směrnici], konkrétně v čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 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 zařazené do struktury financování společností spojených s navrhovatelkou, a které byly v důsledku toho, že tyto investice nebyly uskutečňeny, 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 předložným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první předložné 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 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 plněných 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, spočívá 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 podléhající 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,

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 jednajíc jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo přijetí služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odejít od daně 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 odečtení, 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 nezávisajících 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 investicemi 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 odpotet, v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpotet DPH zaplacené na vstupu a aby mohl být určen rozsah takového nároku. Nárok na odpotet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků společujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpotet (rozsudek ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 26 a citovaná judikatura).

42 Nárok na odpotet 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 odpotet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů posledně uvedené osoby a jsou jako takové prvky společujícími 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 odpotena 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 odpotet 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 povodním 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 odpotet 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 odpotet DPH, který zůstává zachován.

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

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 odpotena pouze poměrně, a to z nákladů, které připadají na hospodářskou činnost navrhovatelky v povodním 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 a nehospodářských 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 odpotíst DPH odvedenou na vstupu z pořízení poradenských služeb týkajících se průzkumu trhu provedeného za účelem nabytí podílů 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 právu 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 odpotíst 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 odpotíst daň odvedenou na vstupu, pokud jsou zboží a služby „použity“ pro účely jejích zdanitelných plnění.

53 Jak uvedla generální advokátka v bodě 54 svého stanoviska, ze znění tohoto ustanovení tudíž vyplývá, že nárok na odpotet daň odvedené na vstupu vychází z přístupu, který se zakládá především na skutečném použití zboží a služeb pořízených 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 odpotitelnosti daní odvedené na vstupu ze zboží ke smíšenému využití uvádí čl. 17 odst. 5 této pododstavce písm. a) až d) této směrnice různé úpravy, které mohou členské státy přijmout zejména za účelem použití přesnějších pravidel pro výpočet odpotitelného 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

ženské 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 odpochybnutí daně odvedené na vstupu, vyplývá, že tento odpochybnutí musí – jak uvedla generální advokátka v bodě 55 svého stanoviska – co možná nejpresněji 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 odpochybnutí daně odvedené na vstupu osobou povinnou k dani co možná nejpresněji odpovídat skutečnému použití zboží a služeb pořízených touto osobou.

59 Skutečné použití zboží a služeb má tudíž přednost před předvodním 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 odpochybnutí 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 odpochybnutí 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 odpochybnutí 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 odpochybnutí daně 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 daně nebo nespádají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k jejímu odpochybnutí 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 odpochybnutí daně 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 pořízených 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 pořízených 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 společnosti 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 pořízených 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 přímá 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 pořízenými navrhovatelkou v povodním řízení na vstupu a plněním osvobozeným od daně na výstupu, a sice poskytnutím půjčky její mateřské společnosti, existuje přímá 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 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 (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 obratu – 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.