

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 12. novembra 2020 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – článok 4 – Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ – Zmiešaná holdingová spoločnosť – článok 17 – Právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe – DPH zaplatená na vstupe zmiešanou holdingovou spoločnosťou za poradenské služby týkajúce sa prieskumu trhu s cieľom prípadného nadobudnutia obchodných podielov v iných spoločnostiach – Upustenie od akvizičných projektov – DPH zaplatená na vstupe z bankovej provízie týkajúcej sa vytvorenia a nastavenia dlhopisovej pôžičky určenej na poskytnutie dcérskym spoločnostiam prostriedkov potrebných na investovanie – Nerealizované investície“

Vo veci C-42/19,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) z 5. decembra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 24. januára 2019, ktorý súvisí s konaním

Sonaecom SGPS SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SÚDNY DVOR (prvá komora)

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot, sudcovia L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. februára 2020,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Sonaecom SGPS SA, v zastúpení: J. Vieira Peres, A. Lobo Xavier, G. Machado Borges, I. Santos Fidalgo a A. Carrilho Ribeiro, advogados,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, T. Larsen a P. Barros da Costa, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso, P. Costa de Oliveira a N. Gossement, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní zo 14. mája 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 a 2, ako aj článku 17 ods. 1, 2 a 5 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, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Sonaecom SGPS SA (ďalej len „Sonaecom“) a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a colný úrad, Portugalsko) vo veci odporu dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú Sonaecom zaplatila na vstupe, týkajúcej sa výdavkov vzťahujúcich sa jednak na poradenské služby súvisiace s prieskumom trhu na účel možného nadobudnutia obchodných podielov v iných spoločnostiach a jednak na zaplatenie provízie spoločnosti BCP Investimento, SA, za vytvorenie a nastavenie dlhopisovej pôžičky, keď sa ani akvizícia, ani investície, s cieľom ktorých bola pôžička dojednaná, neuskutočnili.

Právny rámec

Právo Únie

3 Šiesta smernica bola zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

4 Článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice, uplatniteľný *ratione temporis* vo veci samej, stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na úbovoľnom 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 13 šiestej smernice, nazvaný „Oslobodenie od dane na území štátu“, v časti B týkajúcej sa „iných oslobodení“ stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

d) nasledujúce plnenia:

1. poskytovanie a sprostredkovanie úverov a správa úverov osobou, ktorá ich poskytuje.“

...“

6 ?lánok 17 šiestej smernice, nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpod?et“, stanovuje:

„1. Právo na odpod?ítanie dane vzniká v ?ase vyrubenia odpod?ítate?nej dane.

2. Pokia? sa tovary a služby používajú na ú?ely jej zdanite?ných plnení, zdanite?ná osoba má právo odpod?íta? nasledovné položky z dane, ktorú má zaplati?:

a) da? z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré jej dodala alebo má doda? iná zdanite?ná osoba.

b) da? z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary,

c) da? z pridanej hodnoty splatnú pod?a ?lánkov 5 ods. 7 písm. a) a 6 ods. 3.

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby zdanite?nej osoby obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpod?ítate?nú da? z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde da? z pridanej hodnoty nie je odpod?ítate?ná, je povolené odráta? iba tú ?as? dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto ?as? sa ur?í v súlade s ?lánkom 19 za všetky plnenia realizované zdanite?nou osobou.

?lenské štáty však majú právo:

a) oprávni? zdanite?nú osobu, aby ur?ila pomernú ?as? za každú oblas? svojho podnikania, ak pre každú z týchto oblastí vedie samostatné ú?tovníctvo,

b) vyžadova? od zdanite?nej osoby, aby ur?ila pomernú ?as? za každú oblas? svojho podnikania a za každú z nich viedla samostatné ú?tovníctvo,

c) oprávni? zdanite?nú osobu alebo od nej vyžadova?, aby odpod?ítala da? na základe použitia všetkého alebo ?asti tovaru a služieb,

d) splnomocni? zdanite?nú osobu alebo od nej vyžadova?, aby odpod?ítala da? pod?a pravidla uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach,

e) v prípade, ke? ide o da? z pridanej hodnoty, ktorá sa zdanite?nej osobe neodpod?íta, táto je nesignifikantná a treba ju považova? za nulu. ...“

7 ?lánok 19 šiestej smernice, nazvaný „Vypo?et odpod?ítate?nej ?iastky“, v odseku 1 stanovuje:

„?iastka odpod?ítate?ná pod?a prvého pododseku ?lánku 17 ods. 5 sa vypo?íta pod?a vzorca, kde:

– ako ?ítate? sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno da? z pridanej hodnoty zníži? [odpod?íta? – *neoficiálny preklad*] pod?a ?lánku 17 ods. 2 a 3,

– ako menovate? sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do ?ítate?a a za plnenia, kde sa da? z pridanej hodnoty neznižuje [neodpod?ítava

– *neoficiálny preklad*]. členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A ods. 1 písm. a).

Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhlením na úroveň neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.“

8 Článok 20 tejto smernice, nazvaný „Vyrovnanie odpôvitateľných úrokov“, v odseku 6 uvádza:

„Ak zdaniteľná osoba prestane byť zdaňovaná normálnym spôsobom a je zdaňovaná na základe špeciálnej daňovej sústavy alebo naopak, členské štáty urobia všetky potrebné kroky, aby zabezpečili, že daňovník nebude nenáležite zvýhodnený ani poškodený.“

9 Podľa článku 413 smernice o DPH táto smernica nadobudla účinnosť 1. januára 2007.

Portugalské právo

CIVA

10 Podľa článku 9 ods. 28 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty) v jeho znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej (člen len „CIVA“):

„Od dane sú oslobodené:

a) poskytovanie a sprostredkovanie úverov bez ohľadu na použitú formu, vrátane diskontných a rediskontných operácií, ako aj správa alebo riadenie úverov subjektom, ktorý ich poskytol;

...

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.“

11 Článok 20 CIVA, ktorý vymenúva situácie, v ktorých možno odpísať DPH zaplatenú na vstupe zdaniteľnou osobou, v odseku 1 stanovuje:

„Od dane splatnej za tovar alebo služby, ktoré zdaniteľná osoba nadobudla, dovezla alebo využila na uskutočňovanie nasledujúcich transakcií, možno odpísať len:

a) dodanie tovaru a poskytovanie služieb, ktoré podlieha dani a nie je od nej oslobodené;

...“

12 Článok 23 ods. 1 a 4 CIVA znie takto:

„1. Ak zdaniteľná osoba pri výkone svojej činnosti uskutočňuje dodávky tovarov alebo poskytuje služby, pri ktorých ešte nevzniká právo na odpis, môže si daň zaplatenú pri nákupe odpísať len v percentuálnom pomere zodpovedajúcom ročnej sume plnení, pri ktorých vzniká právo na odpis.“

...

4. Percentuálny pomer odpisu 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 odpoveď podľa § 19 a § 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.

...

Zákonný dekrét č. 495/88

13 § 1 ods. 1 a 2 Decreto-Lei n.º 495/88 (zákonný dekrét č. 495/88) z 30. decembra 1988 (*Diário da República* I, série I, č. 301 z 30. decembra 1988), ktorý upravuje právne postavenie a činnosť spoločností *sociedades gestoras de participações sociais* (SGPS), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej stanovuje:

„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.“

14 Podľa § 4 tohto zákonného dekrétu:

„1. SGPS sú oprávnené poskytovať technické a administratívne služby správou všetkým alebo určitým podnikom, v ktorých majú obchodný podiel vymedzený v § 1 ods. 2 a § 3 ods. 3 písm. a) až c), alebo s ktorými uzavreli zmluvu o ovládaní.

2. Poskytovanie služieb musí byť predmetom písomnej zmluvy, v ktorej musí byť uvedená zodpovedajúca odmena.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Žalobkyňa vo veci samej je holdingovou spoločnosťou, ktorá okrem svojej činnosti nadobúdania, držby a správy obchodných podielov vykonáva činnosť strategického riadenia a koordinácie podnikov pôsobiacich na trhoch v oblasti telekomunikácií, médií, softvéru a integrácie systémov.

16 V rámci svojich činností Sonaecom v roku 2005 nadobudla v rámci režimu DPH externé poradenské služby poskytujúce v prieskume trhu s cieľom nadobudnúť podiely v telekomunikačnom operátorovi Cabovisão. Podľa jej tvrdení mala Sonaecom v úmysle vykonávať hospodársku činnosť poskytujúcu v poskytovaní služieb riadenia podliehajúcich DPH spoločnosti Cabovisão. Toto nadobudnutie sa napokon nerealizovalo.

17 Okrem toho v júni 2005 žalobkyňa vo veci samej vyplatila investičnej banke BCP Investimento províziu za služby týkajúce sa organizácie, vytvorenia a zabezpečenia dlhohorisej pôžičky vo výške 150 miliónov eur. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že táto pôžička bola určená na to, aby sa dcérskym spoločnostiam spoločnosti Sonaecom poskytli prostriedky, ktoré potrebovali na priame investície do technológie *triple play*. Podľa informácií, ktoré Sonaecom poskytla na pojednávaní, naopak spoločnosť zamýšľala použiť takto získaný kapitál na nadobudnutie obchodných podielov v spoločnosti Cabovisão a investovať tak do nového odvetvia činnosti nazývaného *triple play*.

18 Keďže tieto investičné projekty sa nerealizovali, žalobkyňa vo veci samej sa následne

rozhodla dať tento kapitál k dispozícii svojej materskej spoločnosti Sonae SGPS vo forme pôžičky.

19 Počas toho istého zdaňovacieho obdobia Sonaecom v celom rozsahu odpočítala od splatnej DPH zodpovedajúce sumy DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s nadobudnutými službami.

20 V nadväznosti na kontrolu vykonanú daňovým úradom tento úrad spochybnil takto vykonané odpočítanie DPH, pričom sa domnieval, že cieľom nadobudnutia služieb, o ktoré ide vo veci samej, nebolo uskutočniť zdaniteľné plnenia na výstupe v súlade s článkom 17 ods. 2 a 3 šiestej smernice a článkom 20 CIVA.

21 Tento úrad teda vykonal aritmetické opravy, na základe ktorých boli vydané daňové výmery na DPH a kompenzačné úroky v celkovej výške 1 088 675,77 eura.

22 Sonaecom podala proti týmto daňovým výmerom žalobu na Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Správny a daňový súd Porto, Portugalsko). Rozsudkom z 28. júna 2016 tento súd zamietol žalobu z dôvodu, že DPH zaplatená žalobkyňou nebola odpočítateľná.

23 Sonaecom podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko).

24 Pred vnútroštátnym súdom žalobkyňa vo veci samej, ktorá sa odvoláva na svoje postavenie zmiešanej holdingovej spoločnosti a tvrdí, že jej zásah do riadenia jej dcérskych spoločností má pravidelne sa opakujúcu povahu, tvrdí, že služby, o ktoré ide vo veci samej, nesúviseli s činnosťou „držby a správy obchodných podielov“, ale s činnosťou, ktorú vykonáva v oblasti poskytovania technických a administratívnych služieb svojim dcérskym spoločnostiam, čo je činnosť podliehajúca DPH za ktorú dostáva odmenu.

25 V dôsledku toho, keďže nesporne existuje priama súvislosť medzi plneniami uskutočnenými v prospech jej dcérskych spoločností a nadobudnutím služieb, o ktoré ide vo veci samej, DPH zaplatená na vstupe je odpočítateľná.

26 Žalobkyňa vo veci samej dodáva, že okolnosť, že k nadobudnutiu obchodných podielov nedošlo, nie je relevantná a nespochybňuje skutočnosť, že k nadobudnutiu služieb došlo v rámci činnosti, ktorá zahŕňa uskutočňovanie plnení podliehajúcich DPH.

27 Za týchto podmienok Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je skutočnosť, že odvolateľka [Sonaecom] si odpočítala DPH zaplatenú za poradenské služby týkajúce sa prieskumu trhu na účely nadobudnutia obchodných podielov, v súlade s pravidlami odpočítania DPH stanovenými v [šiestej smernici], konkrétne v článku 4 ods. 1 a 2 a v článku 17 ods. 1, 2 a 5 tejto smernice, ak k nadobudnutiu týchto podielov nedošlo?

2. Je skutočnosť, že odvolateľka [Sonaecom] si odpočítala DPH, ktorú zaplatila z provízie vyplatennej [BCP Investimento] za vytvorenie a nastavenie dlhohpisovej pôžičky, ktorá sa mala začleniť do štruktúry financovania jej dcérskych spoločností a ktorá bola vzhľadom na to, že príslušné investície sa neuskutočnili, v celom rozsahu pripísaná spoločnosti Sonae SGPS (materskej spoločnosti skupiny), v súlade s pravidlami odpočítania DPH stanovenými v [šiestej smernici], konkrétne v článku 4 ods. 1 a 2 a v článku 17 ods. 1, 2 a 5 tejto smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

28 Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta Súdneho dvora, či sa článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 1, 2 a 5 šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že holdingová spoločnosť, ktorej zasahovanie do riadenia jej dcérskych spoločností sa pravidelne opakuje, je oprávnená odpísať DPH zaplatenú na vstupe za nadobudnutie poradenských služieb týkajúcich sa prieskumu trhu uskutočneného s cieľom nadobudnutia obchodných podielov v inej spoločnosti, pokiaľ k tomuto nadobudnutiu napokon nedošlo.

29 Na úvod je potrebné pripomenúť, že smernica o DPH, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007, zrušila šiestu smernicu, avšak bez toho, aby v porovnaní s ňou priniesla podstatné zmeny. Vzhľadom na to, že relevantné ustanovenia smernice o DPH sú v zásade obsahovo zhodné s relevantnými ustanoveniami šiestej smernice, judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa šiestej smernice je uplatniteľná aj na smernicu o DPH (pozri analogicky rozsudok z 3. júla 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 potrebné v prvom rade pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry spoločnosť, ktorej jediným účelom je nadobudnutie obchodných podielov v iných spoločnostiach bez toho, aby sa priamo alebo nepriamo zapájala do riadenia týchto spoločností, nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH v zmysle článku 4 šiestej smernice, a nemá ani právo na odpísanie dane podľa článku 17 tejto smernice. Len samotné nadobudnutie a samotná držba obchodných podielov totiž samy osebe nie sú hospodárskou činnosťou v zmysle šiestej smernice, pri ktorej vzniká jej vykonávateľovi postavenie zdaniteľnej osoby, pretože samotné nadobudnutie finančných podielov v iných podnikoch nepredstavuje využitie majetku na účely dosahovania trvalého príjmu. Poberanie prípadnej dividendy ako výnosu z tohto podielu totiž vyplýva zo samotného vlastníctva majetku (rozsudky z 5. júla 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, body 27 a 28, ako aj zo 17. októbra 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 16 a citovaná judikatúra).

31 Inak je to v prípade, ak je držba podielu spojená s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločností, v ktorých prebieha prevzatie podielov, ak zahŕňa vykonanie transakcií podliehajúcich DPH, akými sú poskytovanie administratívnych, finančných, obchodných a technických služieb, pričom nie sú dotknuté práva, ktoré má držiteľ podielu ako akcionár alebo spoločník (rozsudky z 5. júla 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 29, ako aj zo 17. októbra 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 17 a citovaná judikatúra).

32 Ako to uviedla generálna advokátka v bode 30 svojich návrhov, zmiešaná holdingová spoločnosť je spoločnosť, ktorá okrem svojej neekonomickej holdingovej činnosti, ktorá spočíva v držbe obchodných podielov na imaní iných spoločností, a nepodlieha DPH, vykonáva aj ekonomickú činnosť. V zmysle judikatúry sa aj zmiešaná holdingová spoločnosť, ktorej činnosť spočíva nielen v držbe obchodných podielov v spoločnostiach, ale ktorá niektorým z týchto spoločností poskytuje aj odplátne služby podliehajúce DPH, považuje v tomto rozsahu za zdaniteľnú osobu, ktorá má však právo na odpísanie dane zaplatenej na vstupe len v príslušnej časti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 22, a z 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 31).

33 Okrem iného vzhľadom na to, že hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice môžu spočívať v niektorých po sebe nasledujúcich úkonoch, aj prípravné činnosti sa musia poíť medzi hospodárske činnosti. Každého, kto má úmysel, potvrdený objektívnymi okolnosťami, začať nezávisle vykonávať hospodársku činnosť a kto vynaloží prvé investičné náklady na tieto účely, teda treba považovať za zdaniteľnú osobu (rozsudok zo 17. októbra 2018, *Ryanair*,

34 Z toho vyplýva, že spoločnosť, ktorá vykonáva prípravné akty, ktoré sú súčasťou projektu nadobudnutia akcií inej spoločnosti, v úmysle vykonáva hospodársku činnosť spočívajúcu v zapájaní sa do riadenia tejto poslednej uvedenej spoločnosti tým, že jej bude poskytovať služby riadenia podliehajúce DPH, sa musí považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 19).

35 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že Sonaecom mala v úmysle poskytnúť spoločnosti Cabovisão, ktorej obchodné podiely chcela nadobudnúť, služby riadenia podliehajúce DPH a tým vykonáva hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice. Preto sa Sonaecom ako zmiešaná holdingová spoločnosť musí v zásade považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle šiestej smernice, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

36 Pokiaľ ide v druhom rade o právo na odpočítanie dane, z článku 17 šiestej smernice vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká osoba v čase nadobudnutia tovaru alebo služby, použije tento tovar alebo službu na účely svojich zdaniteľných plnení, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar alebo službu. V súlade s článkom 10 ods. 2 prvým pododsekom a článkom 17 tejto smernice toto právo na odpočítanie vzniká v momente, keď sa dať stane splatnou, teda v čase, keď sa uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 21 a citovaná judikatúra).

37 Právo na odpočítanie stanovené v článku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a v zásade ho nie je možné obmedziť. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 22 a citovaná judikatúra).

38 Systém odpočítania má totiž za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23).

39 Zásada neutrality DPH, pokiaľ ide o daňové zaťaženie podniku, si vyžaduje, aby prvé investičné náklady vynaložené na potreby a s cieľom podniku boli považované za vynaložené v rámci hospodárskej činnosti, pričom platí, že ak by sa hospodárske činnosti považovali za zaťažé až v okamihu, keď vzniknú zdaniteľné príjmy, bolo by to v rozpore s touto zásadou. Akýkoľvek iný výklad by znamenal, že náklady na DPH znáša hospodársky subjekt v rámci svojej hospodárskej činnosti bez toho, aby sa mu dala možnosť odpočítať ju, a viedol by k svojvoľnému rozlišovaniu medzi investičnými nákladmi vynaloženými na potreby podnikania podľa toho, či k nim došlo pred jeho skutočným výkonom alebo počas tohto výkonu (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 24 a citovaná judikatúra).

40 Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho neviedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle. Iný výklad by bol v rozpore so zásadou neutrality DPH, pokiaľ ide o daňové zaťaženie podniku. V prípade daňového zaobchádzania s rovnakými investičnými činnosťami by mohol vytvárať neodôvodnené rozdiely medzi podnikmi, ktoré už uskutočňujú zdaniteľné plnenia, a inými podnikmi, ktoré chcú prostredníctvom investícií začať vykonávať činnosti, ktoré budú viesť k

vzniku zdaniteľných plnení. Takisto by došlo k svojvoľnému rozlišovaniu medzi týmito podnikmi, keďže konečné schválenie odpočítania dane by záviselo od toho, či takéto investície vedú k vzniku zdaniteľných plnení alebo nie (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 25 a citovaná judikatúra).

41 Okrem iného podľa ustálenej judikatúry platí, že na priznanie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnej osobe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva je v zásade potrebná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie 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 odpočítanie (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 26 a citovaná judikatúra).

42 Právo na odpočítanie 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 odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných 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 (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 27 a citovaná judikatúra).

43 Súdny dvor už rozhodol, že výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v jej dcérskych spoločnostiach, do ktorých riadenia sa zapája a ktorá pri tejto príležitosti vykonáva hospodársku činnosť, treba posúdiť tak, že sú súčasťou jej všeobecných nákladov a DPH zaplatená z týchto výdavkov sa má v zásade v celom rozsahu odpočítať, čo neplatí vtedy, keď niektoré hospodárske plnenia uskutočnené na výstupe nie sú oslobodené od DPH na základe šiestej smernice, pričom v takomto prípade sa právo na odpočítanie môže vykonať len spôsobmi upravenými v článku 17 ods. 5 tejto smernice (rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, bod 33).

44 V prejednávanej veci sa zdá, že zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že poradenské služby, o ktoré ide vo veci samej, boli nadobudnuté v rámci spoločnosťou Sonaecom zamýšľaného nadobudnutia obchodných podielov v spoločnosti a že Sonaecom mala v úmysle vykonávať v prospech tejto spoločnosti hospodársku činnosť spočívajúcu v poskytovaní služieb riadenia podliehajúcich DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

45 Keďže podľa judikatúry Súdneho dvora sú výdavky týkajúce sa uvedených poradenských služieb súčasťou všeobecných nákladov spoločnosti Sonaecom v súvislosti s hospodárskou činnosťou, ktorú vykonáva ako zmiešaná holdingová spoločnosť, táto spoločnosť má v zásade právo na odpočítanie DPH zaplatenej za tieto služby v celom rozsahu.

46 Okrem toho, ako bolo pripomenuté v bode 40 tohto rozsudku, skutočnosť, že v konečnom dôsledku sa transakcia neuskutočnila, nemá vplyv na právo na odpočítanie DPH, ktoré naďalej zostáva zachované.

47 Treba však spresniť, že za predpokladu, že by sa ukázalo, že žalobkyňa vo veci samej poskytla služby podliehajúce DPH, ktoré sú charakteristické pre jej hospodársku činnosť, iba čiasti svojich dcérskych spoločností, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, DPH zaplatená zo všeobecných nákladov by mohla byť odpodávaná len v pomere k tým, ktoré sú vlastné hospodárskej činnosti žalobkyne vo veci samej ako zdaniteľnej osoby, a to podľa metódy, ktorú majú určiť členské štáty (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 37).

48 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pri výkone tejto právomoci musia členské štáty zohľadniť úcel a štruktúru šiestej smernice a stanoviť preto spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne zapodávaná ako výdavky vynaložené na vstupe v súvislosti s výkonom každej z hospodárskych a nie hospodárskych činností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 37 a citovanú judikatúru).

49 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 1, 2 a 5 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že zmiešaná holdingová spoločnosť, ktorej zasahovanie do riadenia jej dcérskych spoločností sa pravidelne opakuje, je oprávnená odpodávať DPH zaplatenú na vstupe za nadobudnutie poradenských služieb týkajúcich sa prieskumu trhu uskutočneného s cieľom nadobudnutia obchodných podielov v inej spoločnosti, vrátane situácie, ak k tomuto nadobudnutiu napokon nedošlo.

O druhej otázke

50 Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta Súdneho dvora, či sa článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 1, 2 a 5 šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že zmiešaná holdingová spoločnosť, ktorej zasahovanie do riadenia jej dcérskych spoločností sa pravidelne opakuje, je oprávnená odpodávať DPH zaplatenú na vstupe z provízie vyplatenej úverovej inštitúcii za vytvorenie a nastavenie dlhopisovej pôžičky určennej na vykonanie investícií v určitom odvetví, ak sa tieto investície napokon neuskutočnili a kapitál získaný prostredníctvom tejto pôžičky sa v celom rozsahu vyplatil materskej spoločnosti skupiny vo forme pôžičky.

51 Odpoveď na túto otázku si vyžaduje určiť, či v súlade s článkom 17 šiestej smernice treba na účely odpodávu DPH zaplatenej na vstupe zo služieb zohľadniť zamýšľané využitie alebo skutočné využitie týchto služieb zdaniteľnou osobou.

52 V tejto súvislosti článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľná osoba je oprávnená odpodávať daň zaplatenú na vstupe za predpokladu, že tovary a služby „sa používajú“ na účely jej zdaniteľných plnení.

53 Preto, ako uviedla generálna advokátka v bode 54 svojich návrhov, zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že právo na odpodávanie dane zaplatenej na vstupe je založené na prístupe, ktorý sa zjavne zakladá na skutočnom používaní tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou.

54 Analýza kontextu, do ktorého patrí uvedené ustanovenie, ako aj jeho účelu a účelu šiestej smernice potvrdzujú tento doslovný výklad.

55 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého patrí článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, treba uviesť, že v oblasti odpodávu dane zaplatenej na vstupe za tovary na zmiešané použitie článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. a) až d) tejto smernice vymenúva rôzne korekcie, ktoré môžu členské

štáty prijať najmä s cieľom uplatniť presnejšie pravidlá výpočtu odpodátatenej čiasti, než sú pravidlá stanovené v článku 19 ods. 1 druhom pododseku uvedenej smernice pri zohľadnení osobitných vlastností typických pre činnosti dotknutej zdaniteľnej osoby.

56 V tomto rámci, ako to uviedla generálna advokátka v bode 55 svojich návrhov, členské štáty môžu stanoviť iné metódy výpočtu než rozdeľovací kľúč založený na obrate stanovený šiestou smernicou, ak zvolená metóda zaručuje presnejší výsledok (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2012, BLC Baumann, C-511/10, EU:C:2012:689, body 23 až 26, ako aj z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 33).

57 Okrem toho z článku 20 ods. 6 šiestej smernice, ktorý sa týka vyrovňania odpodátateľných čiastok dane zaplatenej na vstupe, vyplýva, že toto odpodátanie musí byť, ako to uviedla generálna advokátka v bode 55 svojich návrhov, prispôbené v čo možno najväčšom rozsahu skutočnému použitiu s cieľom zabrániť „nenáležitému zvýhodneniu“ alebo „nenáležitému poškodeniu“ zdaniteľnej osoby.

58 Preto nielen z článku 17 ods. 2 písm. a), ale aj z iných ustanovení šiestej smernice vyplýva, že táto smernica je založená na logike, podľa ktorej odpodátet dane zaplatenej na vstupe zdaniteľnou osobou musí v čo možno najväčšom rozsahu zodpovedať skutočnému použitiu tovarov a služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba nadobudla.

59 V dôsledku toho má skutočné používanie tovarov a služieb prednosť pred pôvodným zámerom.

60 Pokiaľ ide o účel článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice a tejto smernice ako celku, treba uviesť, že prístup, podľa ktorého by právo na odpodátanie DPH zaplatenej na vstupe bolo založené výlučne na zámere zdaniteľnej osoby, pokiaľ ide o použitie nadobudnutých tovarov a služieb, a nie na ich skutočnom využívaní, by mohol ohroziť samotné fungovanie systému DPH.

61 Systém odpodátania dane má totiž za cieľ, ako to bolo pripomenuté v bode 38 tohto rozsudku, celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH preto zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že samotné uvedené činnosti podliehajú DPH (rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19, ako aj z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, bod 38 a citovaná judikatúra).

62 Zásada daňovej neutrality, ktorá je inherentná spoločnému systému DPH, zakazuje najmä rozdielne zaobchádzanie pri výbere DPH s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú rovnaký druh transakcií, s cieľom zabrániť narušeniu hospodárskej súťaže (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30 citovaná judikatúra).

63 Uplatnenie tejto zásady tak znamená, že na jednej strane všetky zdaniteľné osoby, ktoré uskutočnili zdaniteľné plnenia v priebehu toho istého zdaňovacieho obdobia, majú právo na odpodátanie DPH zaplatenej na vstupe, ale tiež z nej *a contrario* vyplýva, že osoby, ktoré uskutočnili podobné plnenia, ale oslobodené od DPH, nemajú takéto právo.

64 V tomto kontexte článok 17 ods. 2 a 3 šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľná osoba má právo na odpodátanie dane zaplatenej na vstupe, len pokiaľ ide o tovary a služby súvisiace s plneniami na výstupe podliehajúcimi DPH. Keď naopak tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou súvisia s plneniami oslobodenými od DPH alebo nepodliehajúcimi DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpodáť daň zaplatenú na vstupe (pozri v tomto zmysle

rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 30 a citovanú judikatúru).

65 Ako to uviedla generálna advokátka v bode 58 svojich návrhov, právo na odpodátanie dane zaplatenej na vstupe, ktoré by vzniklo len z dôvodu pôvodného zámeru zdanitenej osoby uskutočniť plnenia podliehajúce DPH a ktoré by teda nezohľadovalo povahu plnení, ktoré táto osoba skutočne uskutočnila, by jej poskytovalo konkurenčnú výhodu v porovnaní s inými podnikmi, ktoré uskutočnili podobné plnenia, čo by v dôsledku toho bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

66 V súlade s článkom 17 šiestej smernice je teda na účely odpodu DPH zaplatenej na vstupe zo služieb potrebné zohľadniť skutočné použitie tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou, a nie použitie, ktoré zdaniteľná osoba zamýšľala.

67 V prejednávanej veci, ako bolo pripomenuté v bodoch 17 a 18 tohto rozsudku, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v priebehu roka 2005 žalobkyňa vo veci samej zaplatila DPH za vyplatenie provízie spoločnosti BCP Investimento za vytvorenie a nastavenie dlhopisovej pôžičky vo výške 150 miliónov eur s cieľom financovať svoje investície v odvetví *triple play*. Keďže však tieto investičné projekty neboli realizované, žalobkyňa vo veci samej sa následne rozhodla poskytnúť túto sumu svojej materskej spoločnosti Sonae SGPS vo forme pôžičky.

68 Keďže táto pôžička, ktorá predstavuje skutočné využitie služieb nadobudnutých žalobkyňou vo veci samej, patrí medzi plnenia oslobodené od dane podľa článku 13 B písm. d) bodu 1 šiestej smernice, tejto spoločnosti nemožno v súlade s článkom 17 tejto smernice povoliť odpodáť od dane, ktorú je povinná zaplatiť, DPH zaplatenú na vstupe z provízie vyplatenej spoločnosti BCP Investimento SA.

69 Ako však bolo pripomenuté v bode 17 tohto rozsudku, podľa informácií, ktoré poskytla Sonaecom na pojednávaní, kapitál získaný prostredníctvom pôžičky zamýšľala táto spoločnosť použiť na nadobudnutie obchodných podielov spoločnosti Cabovisão a investovať tak do nového odvetvia činnosti nazývaného *triple play*, a nie na poskytnutie svojim dcérskym spoločnostiam prostriedkov, ktoré by im umožnili investovať v tomto odvetví, ako to vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu. Napriek tomu, aj za predpokladu, že by sa táto okolnosť považovala za preukázanú, nemá vplyv na záver uvedený v bode 68 tohto rozsudku, keďže sa netýka skutočného využitia služieb nadobudnutých žalobkyňou vo veci samej, ale len pôvodne zamýšľaného využitia služieb žalobkyňou vo veci samej.

70 Tento záver nemožno spochybniť ani tvrdením žalobkyne vo veci samej, podľa ktorého hoci neexistuje žiadna súvislosť medzi nákladmi znášanými v súvislosti s emisiou dlhopisovej pôžičky a zdaniteľným plnením na výstupe, tieto náklady sú odpodátateľné ako všeobecné náklady podniku.

71 Ako to totiž uviedla generálna advokátka v bode 64 svojich návrhov, existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi službami nadobudnutými žalobkyňou vo veci samej na vstupe a plnením oslobodeným od dane na výstupe, a to poskytnutím úveru jej materskej spoločnosti.

72 Vzhľadom na tieto úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 1, 2 a 5 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že zmiešaná holdingová spoločnosť, ktorej zasahovanie do riadenia jej dcérskych spoločností sa pravidelne opakuje, nie je oprávnená odpísať DPH zaplatenú na vstupe z provízie vyplatennej úverovej inštitúcii za vytvorenie a nastavenie dlhopisovej pôžičky určenj na vykonanie investícií v určitom odvetví, ak sa tieto investície napokon neuskutočnili a kapitál získaný prostredníctvom tejto pôžičky sa v celom rozsahu vyplatil materskej spoločnosti skupiny vo forme pôžičky.

O trovách

73 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 Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. Článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 1, 2 a 5 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, sa majú vykladať v tom zmysle, že zmiešaná holdingová spoločnosť, ktorej zasahovanie do riadenia jej dcérskych spoločností sa pravidelne opakuje, je oprávnená odpísať daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe za nadobudnutie poradenských služieb týkajúcich sa prieskumu trhu uskutočneného s cieľom nadobudnutia obchodných podielov v inej spoločnosti, vrátane situácie, ak k tomuto nadobudnutiu napokon nedošlo.

2. Článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 1, 2 a 5 šiestej smernice 77/388 sa majú vykladať v tom zmysle, že zmiešaná holdingová spoločnosť, ktorej zasahovanie do riadenia jej dcérskych spoločností sa pravidelne opakuje, nie je oprávnená odpísať daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe z provízie vyplatennej úverovej inštitúcii za vytvorenie a nastavenie dlhopisovej pôžičky určenj na vykonanie investícií v určitom odvetví, ak sa tieto investície napokon neuskutočnili a kapitál získaný prostredníctvom tejto pôžičky sa v celom rozsahu vyplatil materskej spoločnosti skupiny vo forme pôžičky.

Podpisy

* Jazyk konania: portugalčina.