



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 14. mája 2020¹

Vec C-42/19

**Sonaecom SGPS SA
proti
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 77/388/EHS – Pojem zdaniteľná osoba – Holdingová spoločnosť – Zmiešaná holdingová spoločnosť – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Výdavky na poradenské služby a na emisiu podnikových dlhopisov na účely nadobudnutia ďalšej spoločnosti – Zmena plánovaných transakcií na výstupe“

I. Úvod

1. Právom holdingových spoločností na odpočet dane zaplatenej na vstupe sa Súdny dvor zaoberal už mnohokrát.² Aj napriek tomu vyvoláva takýto odpočet naďalej praktické problémy. To platí najmä vtedy, ak holdingová spoločnosť niektoré obchodné podiely iba spravuje, avšak iným spoločnostiam, ktorých je spoločníkom, poskytuje zdaniteľné služby (takzvaná zmiešaná holdingová spoločnosť).

2. V prejednávacom prípade chcela spoločnosť Sonaecom SGPS, S.A. (ďalej len „Sonaecom“) nadobudnúť podiely v jednom podniku, ktorému mala v úmysle následne poskytovať zdaniteľné služby. Pri príprave transakcie využila poradenské služby a služby súvisiace s emisiou podnikových dlhopisov. Sonaecom si uplatnila právo na odpočítanie príslušnej dane. Portugalské daňové orgány však takýto odpočet odmietli. Ako dôvod v prvom rade uviedli, že Sonaecom nebola schopná predmetnú investíciu uskutočniť, a namiesto toho kapitál získaný na tento účel poskytla materskej spoločnosti skupiny v podobe nezdaniteľného úveru.

3. Súdny dvor bude musieť v tejto veci predovšetkým objasniť, akým spôsobom ovplyvní odpočítanie dane takáto zmena plánovanej činnosti na skutočnú činnosť.

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Pozri len rozsudky z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888); zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834); z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537); zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496); z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), a zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec Únie v konaní o návrhu na začatie prejudiciálneho konania tvorí smernica 77/388/EHS (ďalej len „šiesta smernica“)³, ktorá bola medzičasom zrušená smernicou 2006/112/ES (ďalej len „smernica o DPH“)⁴. Relevantné ustanovenia oboch smerníc v tejto veci sa po obsahovej stránke v zásade zhodujú.

5. Podľa článku 2 ods. 1 bodu 1 šiestej smernice [teraz článok 2 ods. 1 písm. a) až c) smernice o DPH] podliehajú dani z pridanej hodnoty dodávky tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani.

6. Článok 4 ods. 1 šiestej smernice (teraz článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH) definuje pojem osoba podliehajúca dani takto:

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

7. Článok 13 časť B písm. d) bod 1 šiestej smernice [teraz článok 135 ods. 1 písm. b) smernice o DPH] upravuje oslobodenia od dane na území štátu:

„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.“

8. Článok 17 ods. 1 a ods. 2 písm. a) šiestej smernice [teraz článok 167 a článok 168 písm. a) smernice o DPH] upravuje vznik a rozsah práva na odpočítanie dane:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniateľných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledujúce/tieto položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník.“

3 Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), v znení zmenenom smernicou Rady 2004/66/ES z 26. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 168, 2004, s. 35).

4 Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), v znení zmenenom smernicou Rady (EÚ) 2019/475 z 18. februára 2019 (Ú. v. EÚ L 83, 2019, s. 42).

B. Portugalské právo

9. Článok 9 ods. 28 písm. a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (portugalský zákon o dani z pridanej hodnoty) v spornom období stanovoval:

„Od dane sú oslobodené:

28. nasledujúce transakcie:

- a) poskytovanie a dojednávanie úverov bez ohľadu na použitú formu, vrátane diskontných a rediskontných operácií, ako aj správa alebo riadenie úverov subjektom, ktorý ich poskytol.“

III. Skutkový stav v konaní vo veci samej

10. Sonaecom je holdingová spoločnosť, ktorej činnosť spočíva v nadobúdaní, držbe a správe obchodných podielov, pričom poberá výnosy plynúce z tejto činnosti. Sonaecom okrem toho riadi podniky, ktoré pôsobia na trhoch v oblasti telekomunikácií, médií, softvéru a integrácie systémov a zabezpečuje ich strategickú koordináciu. Sonaecom tvrdí, že za služby riadenia a strategickej koordinácie, ktoré podliehajú dani v celom rozsahu, prijala zodpovedajúce protiplnenie.

11. V roku 2005 chcela Sonaecom investovať do novej obchodnej oblasti nazývanej „Triple Play“, ktorá spája audiovizuálnu komunikáciu, telefonické služby a internet. Na tento účel využila Sonaecom jednak poradenské služby dvoch podnikov, ktoré vykonali prieskum trhu v súvislosti s možným nadobudnutím podielov v telekomunikačnom operátovi, spoločnosti Cabovisão, spoločnosťou Sonaecom. Za tieto služby vznikla povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vo výške 212 627,56 eura.

12. Sonaecom jednak zaplatila zdaniteľnú províziu investičnej banke za organizáciu, vytvorenie a zabezpečenie súkromnej emisie dlhopisov nazvaných „dlhopisy Sonaecom-SPS-2005“ v hodnote 150 000 000 eur. V tejto súvislosti vznikla povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vo výške 769 500,00 eura. Ako uviedla Sonaecom, prostredníctvom takto získaného kapitálu mala v úmysle nadobudnúť podiely v Cabovisão a tejto spoločnosti následne poskytovať služby v oblasti technickej podpory a manažmentu, ktoré podliehajú DPH.

13. K nadobudnutiu podielov v spoločnosti Cabovisão však nedošlo. Sonaecom preto kapitál, ktorý získala z emisie dlhopisov, poskytla materskej spoločnosti skupiny podnikov Sonae SGPS S.A. v podobe úveru.

14. Za rok 2005 si Sonaecom odpočítala daň z pridanej hodnoty za poradenské služby (v daňovom priznaní z decembra 2005) a províziu (v daňovom priznaní z júna 2005) v celkovej výške 982 127,56 eura.

15. Po vykonaní daňovej kontroly upravil Autoridade Tributária e Adunaçães (Daňový a colný úrad, Portugalsko) výšku dane za rok 2008 a vyzval na zaplatenie priznanej dane vrátane kompenzačných úrokov vo výške 106 548,20 eura, teda celkovo 1 088 675,77 eura. Ako dôvod uviedol, že nadobudnutie podielov na jednej strane nepatrí do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty, a na druhej strane poskytovanie úverov podľa článku 13 časti B písm. d) bodu 1 šiestej smernice je oslobodené od dane.

16. Žalobu z októbra 2008 podanú proti týmto daňovým výmerom Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Správny a daňový súd Porto, Portugalsko) zamietol v roku 2016. Podľa tohto súdu si daň z pridanej hodnoty za poradenské služby nemožno odpočítať, pretože zamýšľané nadobudnutie a správa podielov obchodných spoločností nie sú hospodárskymi činnosťami. Daň z pridanej hodnoty

z provízie týkajúcej sa emisie dlhopisov si nemožno odpočítať, pretože kapitál sa v celom rozsahu postúpil na materskú spoločnosť skupiny a Sonaecom nepreukázala, že tento kapitál sa použil v prospech spoločností, v ktorých vlastnila podiely, ani to, že by sa použil v rámci transakcie na výstupe, ktorá by zakladala právo na odpočítanie.

17. Sonaecom sa proti tomuto rozsudku odvolala. Sonaecom sa domnieva, že sporné nadobudnutia vzhľadom na ich povahu tvoria prinajmenšom časť nákladov, ktoré musí vynaložiť na to, aby mohla riadne poskytovať služby, ktoré obvykle poskytuje spoločnostiam, v ktorých vlastní podiely. Opakovane a v relevantnom rozsahu zasahuje do riadenia týchto spoločností okrem iného tým, že spolupracuje pri určovaní ich stratégie a poskytuje im odplátne služby, a preto musí sama často nadobúdať rôzne tovary a služby.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

18. Rozhodnutím z 5. decembra 2018, ktoré bolo doručené Súdnu dvoru 24. januára 2019, predložil Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) Súdnu dvoru v súlade s článkom 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

- „1. Je skutočnosť, že odvolateľka Sonaecom SGPS si odpočítala daň zaplatenú za poradenské služby týkajúce sa prieskumu trhu na účely nadobudnutia obchodných podielov, v súlade s pravidlami odpočítania DPH stanovenými v šiestej smernici o DPH, 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 SGPS si odpočítala daň, ktorú zaplatila z provízie vyplatené spoločnosti BCP za vytvorenie a nastavenie dlhopisovej 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 Sonaecom SGPS, ktorá je materskou spoločnosťou skupiny, v súlade s pravidlami odpočítania DPH stanovenými v šiestej smernici o DPH, konkrétne v článku 4 ods. 1 a 2 a v článku 17 ods. 1, 2 a 5 tejto smernice?“

19. Sonaecom, Portugalská republika a Európska komisia predložili svoje písomné pripomienky a k návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa ústne vyjadrili na pojednávaní 12. februára 2020.

V. Právne posúdenie

A. O odpočítaní dane z nákladov vynaložených na poradenské služby (prvá prejudiciálna otázka)

20. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či je odpočítanie uskutočnené spoločnosťou Sonaecom v súlade s ustanoveniami šiestej smernice. V konečnom dôsledku sa tak pýta, či je odpočítanie dane, ktoré si Sonaecom uplatnila, v súlade s ustanoveniami práva Únie. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že vnútroštátny súd sa vlastne snaží zistiť, či sa má článok 17 a článok 4 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že má holdingová spoločnosť v situácii, v akej sa nachádza Sonaecom, právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za určité služby.

21. Vnútroštátny súd okrem toho prehlada tú skutočnosť, že len nadobudnutie podnikových podielov holdingovou spoločnosťou v zmysle judikatúry Súdneho dvora samo osebe nepredstavuje ekonomickú činnosť v zmysle právnej úpravy dane z pridanej hodnoty.⁵ Iný záver platí len vtedy, ak holdingová spoločnosť zasahuje do riadenia nadobudnutej spoločnosti.⁶ Vnútroštátny súd však nezistil, že Sonaecom mala v úmysle poskytovať spoločnosti Cabovisão, ktorej obchodné podiely chcela nadobudnúť, zdaniteľné služby.

22. Sonaecom však uviedla, že chcela spoločnosti Cabovisão po nadobudnutí podielov poskytovať zdaniteľné služby. Či existovali objektívne skutočnosti svedčiace o existencii takéhoto úmyslu, môže vnútroštátny súd zistiť po skončení tohto konania.

23. Prvú prejudiciálnu otázku je preto potrebné preformulovať v tom zmysle, či má zmiešaná holdingová spoločnosť právo na odpočítanie dane v zmysle článku 17 ods. 4 šiestej smernice za poradenské služby poskytnuté v súvislosti s prieskumom trhu na účely nadobudnutia obchodných podielov. Táto otázka vyvstáva najmä preto, že holdingová spoločnosť mala v úmysle poskytovať nadobudnutej spoločnosti zdaniteľné služby, svoj zámer však neuskutočnila, pretože nedošlo k nadobudnutiu týchto podielov.

24. Odpoveď na túto otázku možno odvodiť z judikatúry Súdneho dvora. Okrem otázky, či zmiešané holdingové spoločnosti môžu byť zdaniteľnými osobami (pozri bod 1), Súdny dvor nedávno vo veci Ryanair⁷ opäť potvrdil možnosť odpočítania nákladov, ktoré vzniknú v rámci prípravy na činnosti, ktoré zdaniteľná osoba neskôr nevykoná (pozri bod 2). Súdny dvor sa pritom vyjadril aj k bezprostrednej a priamej súvislosti medzi transakciami na vstupe a transakciami na výstupe (pozri bod 3). Nepomer, ktorý v takýchto prípadoch spravidla existuje medzi výškou odpočítanej dane, a výškou dane, ktorú je holdingová spoločnosť povinná zaplatiť v súvislosti s plánovanými službami riadenia podniku, je irelevantný (pozri bod 4).

1. O zmiešanej holdingovej spoločnosti ako zdaniteľnej osobe

25. Podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice má právo na odpočítanie dane len zdaniteľná osoba v zmysle článku 4. Otázka, či a v akom rozsahu sa holdingová spoločnosť považuje za zdaniteľnú osobu, bola viackrát predmetom judikatúry Súdneho dvora.

26. Osobitne v súvislosti s právom holdingovej spoločnosti na odpočítanie dane Súdny dvor rozhodol, že takáto spoločnosť nemá postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle článku 4 šiestej smernice (teraz článok 9 smernice o DPH), a preto si nemôže uplatniť právo na odpočítanie dane podľa článku 17 šiestej smernice (teraz články 167 a 168 smernice o DPH), ak je jej jediným cieľom nadobúdanie podielov v iných podnikoch bez toho, aby sa priamo alebo nepriamo zapájala do riadenia týchto spoločností okrem práv, ktoré táto holdingová spoločnosť vlastní ako akcionár alebo spoločník⁸ (takzvaný finančný holding).

5 Rozsudky z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 30); zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 16), a z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 28).

6 Rozsudky z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 32); zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 17), a z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 29).

7 Rozsudok zo 17. októbra 2018 (C-249/17, EU:C:2018:834), a moje návrhy v tejto veci (EU:C:2018:301).

8 Rozsudky z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 27), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 18).

27. Samotné nadobudnutie a držbu obchodných podielov nemožno považovať za ekonomické činnosti v zmysle smernice o DPH, ktoré by ich nadobúdateľovi, resp. majiteľovi priznávali postavenie zdaniteľnej osoby. Samotné nadobudnutie finančných účastí v iných podnikoch totiž nepredstavuje využitie majetku na účely dosiahnutia trvalého príjmu, pretože prípadná dividenda, ako výnos z tohto podielu, vyplýva len z vlastníctva majetku.⁹

28. Inak je to v prípade takzvanej riadiacej, resp. účastníckej holdingovej spoločnosti. Takéto holdingové spoločnosti, ako zdôraznil Súdny dvor vo svojej ustálenej judikatúre, sú zdaniteľnými osobami, ak sa holdingová spoločnosť priamo alebo nepriamo zapája do riadenia spoločnosti, v ktorej nadobudla podiely. O takúto situáciu ide vtedy, ak holdingová spoločnosť prostredníctvom takéhoto riadenia spoločnosti uskutočňuje transakcie, ktoré podliehajú DPH.¹⁰ Ako jeden z príkladov¹¹ možno v zmysle ustálenej judikatúry uviesť poskytovanie administratívnych, účtovných, finančných, obchodných, informačných a technických služieb holdingovou spoločnosťou jej dcérskym spoločnostiam.¹²

29. Rovnaký záver platí, ak holdingová spoločnosť vykonáva iné ekonomické činnosti, napríklad prenájom pozemkov a stavieb tretím osobám alebo jej dcérskym spoločnostiam.¹³ Aj priame, trvalé a nevyhnutné rozšírenie už zdaniteľnej činnosti holdingovej spoločnosti patrí do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty.¹⁴

30. To platí aj pre zmiešanú holdingovú spoločnosť. Zmiešaná holdingová spoločnosť je tá, ktorá okrem svojej neekonomickej holdingovej činnosti, ktorá spočíva v držbe podielov na imaní iných spoločností, a nepodlieha dani z pridanej hodnoty, vykonáva aj ekonomickú činnosť.¹⁵ V zmysle judikatúry sa aj zmiešaná holdingová spoločnosť, ktorej činnosť spočíva nielen v držbe obchodných podielov, ale ktorá niektorým z týchto spoločností poskytuje aj odplatné a zdaniteľné služby, považuje v tomto rozsahu za zdaniteľnú osobu,¹⁶ ktorá ma však právo na odpočítanie dane len v príslušnej časti.

31. Sonaecom, ktorá mala v úmysle poskytovať spoločnosti, ktorej podiely chcela nadobudnúť, za odplatu technické a riadiace služby, sa považuje za takúto zmiešanú holdingovú spoločnosť, a preto je v tomto rozsahu v zásade zdaniteľnou osobou v zmysle článku 4 šiestej smernice (teraz článok 9 smernice o DPH).

2. O odpočítaní dane na základe zamýšľaných ekonomických činností

32. Právo na odpočítanie dane spoločnosti Sonaecom v súvislosti s poradenskými službami vzniklo v zásade bez ohľadu na to, že v konečnom dôsledku nenadobudla v spoločnosti Cabovisão nijaké podiely.

9 Rozsudky z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 28), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 19).

10 Rozsudky z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 32); zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 17); z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 29), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

11 V tomto zmysle výslovne rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 31).

12 Rozsudky z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 32), z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, body 30 a 31) a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

13 V súvislosti s posledným uvedeným pozri rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 32). Či však prenájom pozemku možno a treba skutočne chápať ako „zapojenie holdingu do riadenia jeho dcérskej spoločnosti“, je však sporné.

14 Rozsudky z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 33), z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 31) a z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 70).

15 Moje návrhy vo veci Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, bod 31 a v poznámke pod čiarou 21), návrhy generálneho advokáta Légera vo veci EDM (C-77/01, EU:C:2002:483, bod 2 v poznámke pod čiarou 3) a návrhy generálnej advokátky Stix-Hackl vo veci Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:131, bod 16).

16 Rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 31); z 29. apríla 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 80), a z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 22).

33. Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž právo na odpočítanie dane vzniká aj v súvislosti s investíciami, ktoré sa napokon neuskutočnili. V prípade nákladov, ktoré sa vynaložili na prípravu ekonomickej činnosti, si možno uplatniť právo na odpočítanie dane aj vtedy, ak sa ekonomická činnosť nezačne vykonávať a plánované zdaniteľné transakcie sa neuskutočnia.¹⁷ Uvedené vyplýva z neutrality systému dane z pridanej hodnoty. Podľa tohto systému sa oslobodia od prípadného zaťaženia daňou z pridanej hodnoty aj prípravné činnosti podniku.

34. Súdny dvor preto vo veci Ryanair rozhodol, že spoločnosť, ktorá má v úmysle nadobudnúť obchodné podiely inej obchodnej spoločnosti a vykoná prípravné úkony v úmysle podieľať sa na riadení tejto spoločnosti tým spôsobom, že tejto bude poskytovať služby riadenia podliehajúce dani z pridanej hodnoty, má postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle šiestej smernice.¹⁸

35. V tomto konaní ani pre Sonaecom, ktorá mala v úmysle poskytovať zdaniteľné služby spoločnosti Cabovisão, v ktorej zamýšľala nadobudnúť obchodné podiely, neplatí iný záver.

3. O bezprostrednej a priamej súvislosti medzi poradenskými službami a zamýšľanými službami

36. Zostáva teda už len otázka priamej a bezprostrednej súvislosti medzi nákladmi, ktoré vznikli v spojení so zamýšľaným nadobudnutím podielov za poradenské služby, a službami, ktoré mala Sonaecom v úmysle poskytovať spoločnosti Cabovisão.

37. V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora súvisia náklady priamo a bezprostredne s konkrétnymi transakciami na výstupe, ktoré patria k podstatným prvkom tvoriacim ich cenu.¹⁹ Okrem toho si môže podnik uplatniť právo na odpočítanie, ak ide o všeobecné náklady, ktoré sú prvkami tvoriacimi cenu všetkých jeho tovarov.²⁰

38. Spoločnosť, ktorá má v úmysle nadobudnúť všetky podiely inej obchodnej spoločnosti s cieľom poskytnúť tejto spoločnosti služby riadenia podliehajúce dani z pridanej hodnoty, má preto právo na úplné odpočítanie dane z výdavkov na poskytnutie poradenských služieb, ktoré vynaložila v rámci verejnej ponuky na prevzatie spoločnosti.²¹

39. Uvedené možno analogicky preniesť na zmiešanú holdingovú spoločnosť. To platí v každom prípade vtedy, ak holdingová spoločnosť znáša náklady v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach, ktorým poskytuje, resp. bude poskytovať zdaniteľné služby. V tomto ohľade vykonáva ekonomicke činnosť²² a má právo na odpočítanie dane.

40. V prejednávanej veci Sonaecom využila poradenské služby v úmysle nadobudnúť podiely v spoločnosti Cabovisão, ktorej chcela následne poskytovať zdaniteľné služby. Tieto výdavky priamo a bezprostredne súvisia so zamýšľanými zdaniteľnými službami. V tomto smere má Sonaecom v zásade úplné právo na odpočítanie dane.

17 Rozsudky zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 18); z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20); zo 14. marca 2013, Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 25); z 29. februára 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, bod 17), a zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, body 23 a 24), ako aj moje návrhy vo veci Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, body 16 a 26).

18 Rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 19 a výrok).

19 Rozsudky z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, bod 25); zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 26); zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 23).

20 Rozsudky z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, bod 26); zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 27); zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 24).

21 Rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 32 a výrok).

22 Rozsudky z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 36); zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 25), a z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 28).

4. O rozsahu odpočítania dane

41. Aj keď vnútroštátny súd nespresnil hodnotu predpokladaných zdaniteľných služieb, treba predpokladať, že daň z pridanej hodnoty je v prípade týchto činností omnoho nižšia ako požadované odpočítanie dane.

42. V prejednávacom prípade vzniklo právo na odpočítanie dane vo výške približne 210 000 eur, ku ktorým sa pripočíta približne 770 000 eur za organizáciu emisie dlhopisov. Takýto nepomer medzi výškou odpočítania dane a splatnou daňou vzniká v prípade väčšiny holdingových spoločností. Na prvý pohľad vyznieva rušivo a nastoľuje otázku, či sa v takýchto situáciách nemá obmedziť výška odpočítania dane.

43. Pri podrobnejšom pohľade sa však takýto rušivý pocit rozplynie. Na jednej strane vzniká uvedený nepomer len pri posúdení zameranom na konkrétnu otázku, pri ktorom sa nezohľadní, že zdaniteľné služby sa poskytujú počas obdobia viacerých rokov. Na druhej strane právna úprava v oblasti dane z pridanej hodnoty nestanovuje požiadavku existencie súvislosti medzi výškou odpočítanej dane a splatnou daňou.²³

44. Neuplatní sa ani paušálne krátenie odpočítania dane z dôvodu nezdaniteľnej činnosti holdingovej spoločnosti, ak možno náklady na vstupné plnenia bezprostredne priradiť ku konkrétnym zdaniteľným plneniam na výstupe. V súvislosti s pomerným krátením sa nemožno odvolávať ani na rozsudok vo veci *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*²⁴. V tomto konaní sa síce uvažovalo o odpočítaní dane v pomernej výške, to však platilo len v tom prípade, ak by náklady zaťažené daňou na vstupe bolo možné pripísať aj ostatným dcérskym spoločnostiam, na ktorých zdaniteľnom riadení sa holdingová spoločnosť nepodieľala. V prejednávanej veci však nejde o takýto prípad.

45. Takýto nepomer napokon vyplýva aj z judikatúry Súdneho dvora, v zmysle ktorej majú holdingové spoločnosti právo na odpočítanie dane len vtedy, ak spoločnostiam, v ktorých vlastnia podiely, poskytujú služby za odplatu (pozri bod 26 a nasl.) Ak by sa ovládajúcim holdingovým spoločnostiam, ktoré vykonávajú ekonomickú činnosť prostredníctvom ovládaných spoločností, v ktorých vlastnia podiely, priznalo v zásade právo na odpočítanie dane z ich holdingových nákladov, nemuseli by tieto spoločnosti využívať umelo pôsobiacie konštrukcie zdaniteľných služieb,²⁵ aby sa vyhli konečnému zaťaženiu daňou z pridanej hodnoty v rámci skupiny.

46. Zásada neutrality právnej formy, ktorú zdôrazňuje aj Súdny dvor v oblasti právnej úpravy dane z pridanej hodnoty,²⁶ podporuje práve naopak úplné odpočítanie dane ovládajúcej holdingovej spoločnosti. Predpoklad, v zmysle ktorého držba akcie nerobí z akcionára zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomickú činnosť (pozri bod 27 vyššie), je úplne správny. Či však ovládajúci akcionár, ktorý vlastní 100 % akcií, nevykonáva prostredníctvom „svojej“ ovládanej spoločnosti ekonomickú činnosť v rovnakom rozsahu ako samostatný podnikateľ, a preto sa má rovnako, ako takýto podnikateľ oslobodiť od dane z pridanej hodnoty vyplývajúcej z takejto činnosti, je inou otázkou, na ktorú Súdny dvor nikdy výslovne neodpovedal záporným spôsobom.

23 Pozri rozsudky zo 17. októbra 2018, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, bod 23); z 22. októbra 2015, *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 17); zo 14. marca 2013, *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 23), a zo 14. februára 1985, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, bod 19): Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zaručuje neutralitu daňového zaťaženia všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledok, ak tieto činnosti ako také podliehajú v zásade dani z pridanej hodnoty.

24 Rozsudok zo 16. júla 2015 (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 29).

25 Na tento problém som poukázala už v mojich návrhoch vo veci *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301, bod 28).

26 Pozri v oblasti oslobodení od dane len rozsudky z 28. júna 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 26); zo 4. mája 2006, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, bod 53); z 3. apríla 2003, *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, bod 24); z 10. septembra 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30), a zo 7. septembra 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20).

47. Zásada neutrality právnej formy podporuje to, aby sa v oboch prípadoch náklady na riadenie podniku oslobodili od dane z pridanej hodnoty, ak podnik ako taký uskutočňuje transakcie, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane: samostatný podnikateľ vykonáva bezprostredne ekonomickú činnosť, ovládajúci spoločník vykonáva takúto činnosť nepriamo – prostredníctvom ovládanej spoločnosti. Ani jedna z týchto osôb (samostatný podnikateľ alebo ovládajúci spoločník) by nemala byť donútená uzatvárať zmluvy o poskytovaní odplatných služieb so „svojím“ podnikom, aby mohla byť považovaná za zdaniteľnú osobu.

5. Záver

48. Z uvedeného vyplýva, že zmiešaná holdingová spoločnosť, akou je Sonaecom, má právo na odpočítanie dane v celej výške v súlade s článkami 17 a 4 šiestej smernice z nákladov vynaložených na nadobudnutie podielov v spoločnosti, ktorej mala v úmysle poskytovať zdaniteľné služby. Zistenie takéhoto úmyslu je úlohou vnútroštátneho súdu. Právo na odpočítanie dane vzniká aj v tom prípade, ak sa takéto nadobudnutie nakoniec neuskutočnilo, a platí bez ohľadu na výšku dane z pridanej hodnoty, ktorá sa má odviesť za plánované služby.

B. O odpočítaní dane z nákladov na emisiu dlhopisov (druhá prejudiciálna otázka)

49. Aj druhú prejudiciálnu otázku je potrebné preformulovať.²⁷ V zásade sa vnútroštátny súd snaží zistiť, či má zmiešaná holdingová spoločnosť právo na odpočítanie dane podľa článku 17 ods. 4 šiestej smernice z nákladov vynaložených na organizáciu a vydanie dlhopisov, ku ktorým došlo na účely nadobudnutia podielov v podniku, ktorému mala holdingová spoločnosť v úmysle poskytovať služby za odplatu. Vnútroštátny súd sa predovšetkým pýta, aké dôsledky vyplývajú zo skutočnosti, že nedošlo k nadobudnutiu podielov podniku, a holdingová spoločnosť namiesto toho poskytla získaný kapitál materskej spoločnosti skupiny ako nezdaniteľný úver.

50. Okrem toho je potrebné preskúmať, či je na odpočítanie dane spoločnosti Sonaecom podstatné predpokladané zdaniteľné použitie alebo skutočné nezdaniteľné použitie získaného kapitálu (pozri bod 1). Následne sa budem zaoberať otázkou vznesenou spoločnosťou Sonaecom, či má na posúdenie vplyv „použitie“ kapitálu v prospech operatívnych spoločností, ku ktorému došlo neskôr, v rámci iného zdaniteľného obdobia (pozri bod 2).

1. O určení odpočítania dane na základe skutočného použitia

51. Rozsah práva na odpočítanie dane upravuje článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (teraz článok 168 smernice o DPH). V zmysle tohto ustanovenia má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie dane, pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení.

52. V prejednávanom prípade mala Sonaecom v úmysle použiť kapitál, ktorý získala prostredníctvom emisie dlhopisov, na nadobudnutie podielov spoločnosti Cabovisão. Náklady na emisiu dlhopisov preto priamo a bezprostredne súvisia s nadobudnutím podielov. Skutočnosť, že sa plánované transakcie neuskutočnili, ako už bolo uvedené vyššie,²⁸ nie je relevantná.

²⁷ Pozri bod 20 vyššie a nasl.

²⁸ Pozri bod 32 vyššie a nasl.

53. Ak však zdaniteľná osoba v tom istom zdaniteľnom období namiesto pôvodne zamýšľanej zdaniteľnej činnosti vykoná v skutočnosti nezdaniteľné činnosti, vzniká otázka, či táto skutočnosť neovplyvní už vykonané odpočítanie dane. Táto otázka sa napokon týka vzťahu medzi plánovanou a skutočne vykonávanou činnosťou s ohľadom na odpočítanie dane. Podľa môjho názoru sa musí rozhodujúci význam pripísať skutočnému použitiu, ak transakciu na vstupe možno priradiť ku konkrétnej transakcii na výstupe.

54. Uvedené vyplýva v prvom rade už z článku 17 ods. 2 šiestej smernice (teraz článok 168 smernice o DPH). Podľa tohto ustanovenia si zdaniteľná osoba môže odpočítať daň, len pokiaľ sa tovary a služby *používajú* na účely jej zdaniteľných transakcií. Právo na odpočítanie dane teda vychádza z transakčného hľadiska, pre ktoré je rozhodujúce skutočné použitie.

55. Súdny dvor okrem toho v súvislosti s rozdelením odpočítania dane v prípade tovarov na zmiešané použitie rozhodol, že členské štáty môžu upraviť inú metódu výpočtu, ktorá sa líši od rozdeľovacieho kľúča upraveného šiestou smernicou, resp. smernicou o DPH, ak zvolená metóda zaručuje presnejší výsledok.²⁹ Rozdelenie na základe skutočného použitia je najpresnejšou možnosťou určenia rozsahu odpočítania dane, ktorá zodpovedá skutočnosti, a preto má prednosť pred samotným kritériom založeným na zamýšľanom, a teda neistom použití zdaniteľnou osobou. Právna úprava odpočítania dane (článok 20 šiestej smernice, resp. v súčasnosti článku 184 a 185 smernice o DPH) navyše pripúšťa, aby sa pôvodná odpočítaná čiastka na záver prispôsobila v čo možno najväčšom rozsahu skutočnému použitiu s cieľom zabrániť „nenáležitému zvýhodneniu alebo poškodeniu“ (pozri článok 20 ods. 6 šiestej smernice, resp. článok 192 smernice o DPH).

56. Napokon aj hodnotenie podľa článku 17 šiestej smernice (teraz články 168 a 169 smernice o DPH) a zásada neutrality podporujú to, aby sa prednostne prihliadalo na skutočné použitie, ak k takému použitiu došlo. Podľa článku 17 ods. 2 a 3 šiestej smernice, resp. článkov 168 a 169 smernice o DPH sa má zdaniteľná osoba prostredníctvom odpočítania dane iba odbremeniť od dane z pridanej hodnoty, ktorá súvisí (spravidla³⁰) so zdaniteľnými transakciami na výstupe. Právo na odpočítanie dane však v zásade nevzniká, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť s nezdaniteľnou činnosťou.³¹

57. V prejednávacom prípade poskytla Sonaecom úver materskej spoločnosti skupiny. Poskytovanie úverov sa v zmysle článku 13 časti B písm. d) bodu 1 šiestej smernice oslobodí od dane. Odpočítanie dane v zmysle článku 17 šiestej smernice (teraz článok 167 a nasl. smernice o DPH) je preto vylúčené.

58. Zásada daňovej neutrality okrem toho zakazuje rozdielne zaobchádzanie pri výbere DPH s účastníkmi hospodárskej súťaže, ktorí uskutočňujú rovnaký druh transakcií³² s cieľom zabrániť narušeniu hospodárskej súťaže. Ak však obe zdaniteľné osoby vykonávajú v rámci rovnakého zdaniteľného obdobia napokon len nezdaniteľné transakcie, nemá ani jedna z nich právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane, ktoré vzniklo len z dôvodu pôvodného zámeru jedného podniku uskutočniť zdaniteľné transakcie, by tomuto podniku zaručilo výhodu v hospodárskej súťaži. Okrem problematiky dostatočného posúdenia takéhoto zámeru by takýto výsledok odporoval presvedčeniu Súdneho dvora, v zmysle ktorého sa pri posudzovaní zdaňovanej transakcie musí vychádzať výlučne z objektívnej povahy tejto transakcie a nemá sa prihliadať na subjektívne úmysly.³³

29 Rozsudky z 9. júna 2016, Wolfgang a Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, bod 33), a z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, bod 23 a nasl. a výrok), v súvislosti s plošným rozdeľovacím kľúčom podľa nemeckého práva v oblasti dane z obratu.

30 Niektoré výnimky upravuje napríklad článok 169 smernice o DPH.

31 Rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 30); z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 59), a z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), ako aj moje návrhy vo veci C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:676, bod 37).

32 Rozsudky z 3. apríla 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, bod 24); z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30), a zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20).

33 Rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 39); zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 42); z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 44), a zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 24).

59. Prednosti skutočného použitia pred plánovaným použitím nebránia ani rozsudky vo veciach Sveda a Iberdrola³⁴. Tieto rozsudky síce veľkoryso umožňujú odpočítanie dane aj napriek tomu, že príslušné náklady boli úzko spojené s bezodplatne poskytnutými službami v prospech komunálnej infraštruktúry (rekreačný chodník, ktorý mal slúžiť na účely podpory cestovného ruchu, resp. rekonštrukcia čerpacej stanice, na ktorú sa mali napojiť budovy postavené v budúcnosti).

60. Súdny dvor v prípade týchto skutkových okolností totiž nerozhodol o prednosti skutočného nezdaniteľného použitia pred plánovaným zdaniteľným použitím: rozsudky sa týkali výlučne súvislosti medzi transakciami na vstupe s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, ktorú by bez poskytnutia bezodplatných služieb nemohol vykonávať.³⁵ V prejednáwanej veci však nejde o takéto skutkové okolnosti.

61. Skutočné použitie v rámci zdaniteľného obdobia, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane, má preto prednosť pred pôvodným zámerom.

62. V prejednávanom prípade je nesporné, že Sonaecom nepoužila kapitál získaný emisiou dlhopisov na pôvodne zamýšľané nadobudnutie podielov. Sonaecom práve naopak tento kapitál prenechala v rozhodujúcom období roku 2005 materskej spoločnosti skupiny v režime oslobodenia od dane ako úver. Túto skutočnosť zdôrazňuje aj Portugalsko.

63. Pokiaľ Sonaecom tvrdí, že náklady na emisiu jej dlhopisov možno odpočítať ako súčasť celkových nákladov podniku, nemožno s takýmto názorom súhlasiť. Sonaecom sa v tomto ohľade domnieva, že emisia dlhopisov mala slúžiť na účel pokračovania ekonomických činností skupiny. Kapitál, ktorý získala z emisie dlhopisov, si len „odložila“ u materskej spoločnosti skupiny. Kapitál sa následne opäť poskytol spoločnosti Sonaecom na účely nadobudnutia podielov v iných podnikoch.

64. O všeobecných výdavkoch zdaniteľnej osoby však možno uvažovať len vtedy, ak neexistuje priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnym plnením na vstupe a plnením na výstupe zakladajúcim právo na odpočítanie.³⁶ Iba ak plnenie na vstupe nemožno priradiť k nijakému plneniu na výstupe, bolo by sekundárne potrebné posúdiť súvislosť medzi plnením na vstupe a celkovou ekonomickou činnosťou podniku.³⁷ V prejednáwanej veci existuje však priama a bezprostredná súvislosť s nezdaniteľným poskytnutím úveru, ktoré nezakladá právo na odpočítanie dane.

65. Na záver treba uviesť, že skutočné nezdaniteľné prenechanie získaného kapitálu zmiešanej holdingovej spoločnosti v prospech materskej spoločnosti skupiny vylučuje odpočítanie dane podľa článku 17 šiestej smernice (teraz článku 168 a 169 smernice o DPH) z nákladov vynaložených na získanie kapitálu. Bezprostredná súvislosť s takýmto skutočne poskytnutým nezdaniteľným úverom má prednosť pred pôvodným zámerom poskytovať dcérskej spoločnosti nadobudnutej prostredníctvom tohto kapitálu zdaniteľné služby.

34 Rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, body 33 a 34), a z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 22).

35 Rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29), a z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 28), ako aj moje návrhy vo veci C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:676, bod 49).

36 Bod 37 vyššie a moje návrhy vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, bod 35).

37 Moje návrhy vo veciach C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:676, bod 51), a Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, body 36 a 37).

2. O neskoršom skutočnom použití kapitálu

66. Sonaecom tvrdí, že si kapitál len „odložila“ u materskej spoločnosti, a v ďalšom zdaniteľnom období ho v súlade s pôvodným zámerom použila na nadobudnutie obchodných podielov. Ak by Sonaecom získaný kapitál neskôr skutočne použila na účely zdaniteľných plnení, bolo by možné uvažovať o úprave odpočítania dane podľa článku 20 šiestej smernice (teraz článok 184 a nasl. smernice o DPH).

67. Uvedené však na jednej strane nič nemení na odpočítaní dane za rozhodujúce zdaniteľné obdobie v tejto veci. Prípadné dôsledky by sa prejavili až v zdaniteľnom období, v rámci ktorého sa uskutočnilo zmenené použitie.

68. Na druhej strane článok 20 šiestej smernice (teraz článok 184 a nasl. smernice o DPH) stanovuje, že pôvodné odpočítanie dane sa upraví len za určitých podmienok. O takýto prípad ide najmä vtedy, ak je odpočítanie dane nižšie ako to, na ktoré si zdaniteľná osoba mohla uplatniť právo. Sledovaným cieľom z hľadiska zásady neutrality je úplné odbremenenie zdaniteľnej osoby od daňového zaťaženia v súvislosti s dlhodobou použiteľnými majetkovými hodnotami.³⁸ Šiesta smernica, resp. smernica o DPH používajú na tento účel pojem investičný majetok.

69. Je však sporné, či služby súvisiace s vydaním dlhopisu sa majú považovať za investičný majetok v zmysle článku 20 ods. 2 šiestej smernice (teraz článok 187 smernice o DPH). Podľa judikatúry Súdneho dvora však tieto majetky, ktoré sa používajú na ekonomickú činnosť a ktoré sa vyznačujú svojou stálou povahou a hodnotou, a náklady na ich nadobudnutie, sa preto obvykle neúčtujú ako bežné výdavky, ale sa odpisujú v priebehu viacerých účtovných období.³⁹ Od vyššie uvedeného sa musia odlišiť plnenia okamžitej spotreby, v prípade ktorých nie je možné dodatočne opraviť odpočítanie dane. O takúto situáciu ide spravidla v prípade služieb.

70. Sonaecom však využila služby v súvislosti s emisiou dlhopisov. Takéto služby sa v celom rozsahu spotrebovali získaním kapitálu, a preto zmenené použitie nadobudnutého kapitálu v nasledujúcich rokoch nemá vplyv na odpočítanie dane za tieto služby.

VI. Návrh

71. Vzhľadom na vyššie uvedené Súdnemu dvoru navrhujem, aby na prejudiciálne otázky odpovedal takto:

1. Články 17 a 4 smernice 77/388/EHS sa majú vykladať v tom zmysle, že takzvaná zmiešaná holdingová spoločnosť, akou je Sonaecom, má právo na odpočítanie celej dane zaplatenej na vstupe z nákladov vynaložených na nadobudnutie podielov v spoločnosti, ktorej mala v úmysle poskytovať zdaniteľné služby. Overenie existencie takéhoto úmyslu je úlohou vnútroštátneho súdu. Právo na odpočítanie dane vzniká aj v tom prípade, ak sa takéto nadobudnutie nakoniec neuskutočnilo, a platí bez ohľadu na výšku dane z pridanej hodnoty, ktorá má byť odvedená za plánované služby.
2. Skutočné nezdaniteľné prenechanie získaného kapitálu zmiešanej holdingovej spoločnosti v prospech materskej spoločnosti skupiny vylučuje odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. Bezprostredná súvislosť s takouto skutočne poskytnutou nezdaniteľnou službou má prednosť pred pôvodným zámerom poskytovať dcérskej spoločnosti, ktorá sa mala z prostriedkov tohto kapitálu nadobudnúť, zdaniteľné služby.

³⁸ Rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, bod 55), a moje návrhy v tejto veci (C-140/17, EU:C:2018:273, bod 40).

³⁹ Rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 35 a tam citovaná judikatúra).