

## Věc C-42/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

24. ledna 2019

**Předkládající soud:**

Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

5. prosince 2018

**Účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka):**

Sonaecom SGPS, S.A.

**Žalovaná v prvním stupni:**

Fazenda Pública (za kterou jedná Autoridade Tributária e Aduaneira)

**Předmět původního řízení**

Kasační opravný prostředek proti rozsudku Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Správní a finanční soud v Portu, Portugalsko), jímž byla jako nedůvodná zamítnuta žaloba podaná společností Sonaecom SGPS, S.A., proti výměrům na daň z přidané hodnoty (DPH) a na příslušné úroky za období ledna, února, března, dubna, června, července, srpna, října a prosince 2005, v celkové výši 1 088 675,77 eura.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Spornou je v původním řízení otázka, zda je odpočet daně z přidané hodnoty, kterou na vstupu odvedla obchodní společnost pro účely pořízení služeb a úhrady provize za poskytnutí služby sjednané za účelem realizace investice, přičemž k nabytí zamýšlenému touto společností ani k realizaci investice nakonec nedošlo, v souladu s pravidly pro odpočet stanovenými v šesté směrnici o DPH.

Právní základ: čl. 267 třetí pododstavec SFEU

### **Předběžné otázky**

- 1) Je v souladu s pravidly pro odpočet DPH stanovenými v šesté směrnici o DPH, konkrétně v jejím čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 17 odst. 1, 2 a 5, aby navrhovatelka Sonaecom SGPS odpočetla daň na vstupu za poradenské služby v oblasti průzkumu trhu s cílem nabýt kapitálové podíly, pokud k dotčenému nabytí nedošlo?
- 2) Je v souladu s pravidly pro odpočet DPH stanovenými v šesté směrnici o DPH, konkrétně v jejím čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 17 odst. 1, 2 a 5, aby navrhovatelka Sonaecom SGPS odpočetla daň na vstupu za úhradu provize společnosti BCP za přípravu a nastavení dluhopisů, které měly být začleněny do struktury financování společností, v nichž má podíl, a které v důsledku toho, že se příslušné investice nerealizovaly, šly v celém rozsahu k tíži společnosti Sonaecom, tedy mateřské společnosti skupiny?

### **Dovolávaná ustanovení unijního práva**

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“): čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 17 odst. 1, 2 a 5

### **Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva**

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty, dále jen „CIVA“)

Článek 9 odst. 28 písm. a):

„Od daně jsou osvobozeny: 28 – následující plnění: a) poskytování a sjednávání úvěrů, bez ohledu na zvolenou formu, včetně diskontních a reeskontních operací, jakož i správa úvěrů osobou, která je poskytl.“

Článek 20 odst. 1 (ve kterém jsou vyjmenovány případy, kdy vzniká nárok na odpočet):

„Daň splatná za zboží nebo služby pořízené, dovezené nebo použité či využité osobou povinnou k dani za účelem uskutečnění následujících plnění: a) dodání zboží a poskytnutí služeb, která jsou předmětem daně a nejsou od ní osvobozena.“

### **Stručné shrnutí skutkového stavu a původního řízení**

- 1 Navrhovatelka, společnost Sonaecom SGPS, S.A., je správcovská společnost kapitálových podílů, jejíž činnost spočívá v nabývání, držení a správě kapitálových podílů a v pobírání výnosů, které z nich plynou. Zároveň vyvíjí

činnosti strategické správy a koordinace podniků působících v odvětví telekomunikací, sdělovacích prostředků, softwaru a integrace systémů.

- 2 Sonaecom SGPS, S.A., v rámci své činnosti pořídila od společností Wilmer Cutler Pickering Hale and Dorr a ABN Amro Corporate Finance Ltd poradenské služby spojené s průzkumem trhu, které tyto podniky provádějí, s cílem uzavřít transakce nabytí kapitálových podílů.
- 3 Navrhovatelka Sonaecom SGPS, S.A., odvedla na vstupu daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v souvislosti s úhradou těchto poradenských služeb a zároveň podala v souvislosti s těmito náklady příznání k DPH na částky 167 129,10 eura a 45 498,46 eura.
- 4 Navrhovatelka dále v příznání za červen 2005 provedla odpočet z titulu DPH v hodnotě 769 500 eur v souvislosti s úhradou provize společnosti Banco BCP Investimento, S.A., kterou měla uhradit na základě smlouvy o přípravě, nastavení a záruce umístění emise 3 000 000 dluhopisů, nazvaných „Obrigações Sonaecom SGPS 2005“, upisováním v neveřejné nabídce s cílem financovat činnost podniku v souvislosti se službou nazvanou „Triple Play“.
- 5 Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a celní úřad, Portugalsko) na základě kontroly shledal, že navrhovatelka neměla nárok na odpočet DPH na vstupu za tyto poradenské služby. Uvedl, že takové poradenské služby „spočívající v provedení průzkumu trhu pro účely nabytí kapitálových podílů v jiných společnostech přispívají k nabývání cenných papírů, ze kterých jejich držitelům vzniká nárok na vyplácení dividend, což nepodléhá DPH, neboť nákup, prodej a držení akcií nepředstavuje hospodářskou činnost“.
- 6 Daňový a celní úřad dále konstatoval, že osoba povinná k dani vskutku uskutečnila zdanitelná plnění, která jsou předmětem DPH v tuzemsku. Dospěl ovšem k závěru, že z uvedených vstupů (*inputs*) v důsledku toho, že byly osobou povinnou k dani určeny k nabytí kapitálových podílů v jiných podnicích, což je činnost vyloučená z oblasti působnosti daně, nevzniká nárok na odpočet, jak stanoví čl. 20 odst. 1 písm. a) CIVA.
- 7 Daňový a celní úřad proto provedl opravu částky daně na 982 127,56 eura a v návaznosti na to vydal příslušné výměry za leden až duben, červen až srpen, říjen a prosinec, na celkovou částku 982 127,57 eura z titulu daně a 106 548,20 eura z titulu úroků.
- 8 Navrhovatelka podala proti uvedeným výměrům správní žalobu k Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Správní a finanční soud v Portu), který v rozsudku shledal, že z předložených důkazů plyne, že navrhovatelka vykazuje rysy „smíšeného holdingu“, neboť vyvíjí činnost správy kapitálových podílů a zároveň poskytuje odborné administrativní a správcovské služby společností, v nichž má podíl.

- 9 V tomto rozsudku Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Správní a finanční soud v Portu) dále uvedl, že obchodní povaha úkonů provedených navrhovatelkou v rámci její činnosti správy podílů [článek 2 a čl. 463 odst. 5 Código das Sociedades Comerciais (zákoník o obchodních společnostech)] neznamená, že je tuto činnost třeba považovat za hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, jak je vykládána v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, takže jde o činnost vyloučenou z oblasti působnosti DPH, resp. činnost, která není předmětem této daně.
- 10 Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Správní a finanční soud v Portu) po posouzení otázky, že navrhovatelka má povahu „smíšeného holdingu“, dále v tomto rozsudku konstatoval, že odpočitatelnost DPH na vstupu navrhovatelkou coby „smíšeným holdingem“ vyžaduje, aby plnění na vstupu přímo a bezprostředně souvisela s plněními na výstupu, ze kterých v důsledku jejich samotné povahy vzniká nárok na odpočet. Podle prvostupňového soudu je tedy nezbytné, aby sporná plnění měla povahu hospodářské činnosti pro účely DPH a aby náklady vynaložené na pořízení zboží nebo služeb, ze kterých byla odvedena daň na vstupu, byly součástí ceny plnění na výstupu, protože jen v tomto případě je nárok na odpočet – s ohledem na cíl dosáhnout neutrality daně – odůvodněný.
- 11 K prvnímu plnění spornému ve věci v původním řízení (úhrada za externí poradenské služby s – nedosaženým – cílem nabýt kapitálové podíly) Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Správní a finanční soud v Portu) v rozsudku uvedl, že šlo o transakci, jejímž předmětem bylo dosažení cílů, které navrhovatelka sleduje v rámci své činnosti, která je vyloučena z oblasti působnosti DPH (činnost nabývání a správy kapitálových podílů není hospodářskou činností ve smyslu šesté směrnice), takže neumožňuje odpočet daně podle čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice.
- 12 Ke druhému plnění spornému ve věci v původním řízení (úhrada provize společnosti BCP Investimento, S.A., na základě smlouvy o přípravě, nastavení a záruce umístění emise 3 000 000 dluhopisů upisováním v neveřejné nabídce v částce 150 000 000 eur) Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Správní a finanční soud v Portu) uvedl, že s ohledem na to, že předmětný kapitál šel k tíži výlučně mateřské společnosti skupiny (Sonae, SGPS, S.A.), nebylo prokázáno, že by z něj měly užitek společnosti, v nichž má podíl, ani do jaké míry, ani že by byl určen k uskutečnění plnění na výstupu, ze kterých vzniká nárok na odpočet [článek 20 a čl. 9 odst. 28 písm. a) CIVA].
- 13 Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Správní a finanční soud v Portu) v témže rozsudku uzavřel, že jak podle čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice a čl. 20 odst. 1 písm. a) CIVA, tak podle posledně citovaného ustanovení ve spojení s čl. 9 odst. 28 písm. a) a f) CIVA, nebyla DPH na vstupu navrhovatelkou odpočitatelná (a to ani v případě pořízení auditorských služeb s cílem nabýt kapitálové podíly, ani v případě úhrady provize společnosti BCP Investimentos, SA, za přípravu a nastavení dluhopisů).

- 14 Sonaecom SGPS, S.A., podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko).

### **Hlavní argumenty účastnic původního řízení**

- 15 Sonaecom SGPS, S.A., tvrdí, že „daň na vstupu odvedená navrhovatelkou při pořízeních dotčených ve věci v původním řízení je odpočitatelná v každém případě, protože s ohledem na jejich povahu je třeba mít za to, že taková pořízení spadají přinejmenším do nákladů, které navrhovatelka musela vynaložit, aby mohla řádně poskytovat služby, jež obvykle poskytuje společně, v nichž má podíl“.
- 16 Sonaecom SGPS, S.A., má za to, že vzhledem k tomu, že je „smíšeným“ holdingem a že se pravidelně a významně podílí na správě společností, v nichž má podíl, zejména tím, že spolupracuje na definování jejich strategie a poskytuje jim služby za úplatu, často sama potřebuje pořizovat od třetích osob dodávky a služby všeho druhu.
- 17 Navrhovatelka tvrdí, že plněním sporným v tomto řízení je poskytnutí služeb společností Sonaecom SGPS, S.A., společně, v nichž má tato podíl, za které bylo této společnosti zapláceno odpovídající protiplnění, jehož podmínky a výši daňová správa nikdy nezpochybnila. Navrhovatelka také poznamenává, že uvedená poskytnutí služeb představují plnění, která v plném rozsahu podléhají DPH (spadají do oblasti působnosti DPH a nejsou od ní osvobozena), a jsou tudíž předmětem této daně – takže mezi výstupy (*outputs*) a pořízením služeb existuje přímá spojitost – z čehož plyne, že DPH na vstupu odvedená při jejich pořízení musí být odpočitatelná.
- 18 Navrhovatelka dále tvrdí, že skutečnost, že ze zmíněného nabytí kapitálových podílů sešlo, na shora rozvedených úvahách nic nemění, jelikož taková okolnost nebrání tomu, aby pořízení služeb, ze kterých byla odvedena DPH na vstupu, bylo považováno za uskutečněné v rámci činnosti navrhovatelky zahrnující uskutečňování plnění, která jsou předmětem daně a nejsou od ní osvobozena. Sonaecom SGPS, S.A., uzavírá, že sporné služby jsou proto službami, které mají přímou spojitost s její činností poskytování odborných a správcovských služeb společně, v nichž má podíl – což je činnost, která je předmětem DPH a není od ní osvobozena – a nikoli s její činností „držení a správy kapitálových podílů“.
- 19 Na výzvu k vyjádření se ke kasačnímu opravnému prostředku uvedl Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo (náměstek nejvyššího státního zástupce u Nejvyššího správního soudu, Portugalsko), že podle jeho názoru mohou správcovské společnosti kapitálových podílů vyvíjet vedle správy podílů i činnosti dovolené články 4 a 5 zákoníku o obchodních společnostech.
- 20 Z právního hlediska tedy činnost těchto společností není omezena na nabývání, držení a odprodávání kapitálových podílů, což jsou transakce, které podle

judikatury Soudního dvora Evropské unie nepředstavují hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice.

- 21 Náměstek nejvyššího státního zástupce z toho dovozuje, že nelze vyloučit, aby správcovské společnosti kapitálových podílů v rámci své činnosti poskytování služeb uskutečňovaly i plnění, která jsou předmětem DPH, s odpovídajícím nárokem na odpočet, který lze uplatnit za standardních podmínek. V takovém případě musí mít plnění na vstupu přímou a bezprostřední spojitost s plněními na výstupu, ze kterých v důsledku jejich samotné povahy vzniká nárok na odpočet.
- 22 S ohledem na důkazy založené do spisu má náměstek nejvyššího státního zástupce za to, že u žádného z obou plnění dotčených v původním řízení tomu tak není.
- 23 Náměstek nejvyššího státního zástupce proto shledává, že rozsudek Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Správní a finanční soud v Portu) není stížen nesprávným posouzením.

#### **Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 24 Předkládající soud žádá o vyjasnění otázky, zda omezení nároku na odpočet spočívající v odepření odpočtu daně na vstupu odvedené navrhovatelkou jednak z pořízení poradenských služeb v oblasti průzkumu trhu s nedosaženým cílem nabyt kapitálové podíly, a jednak z úhrady provize společnosti BCP za přípravu a nastavení dluhopisů, které měly být začleněny do struktury financování společností, v nichž má podíl, a které v důsledku toho, že se příslušné investice nerealizovaly, šly v celém rozsahu k tíži společnosti Sonae SGPS, S.A., tedy mateřské společnosti skupiny, je v souladu s pravidly pro odpočet DPH stanovenými v šesté směrnici, konkrétně v jejím čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 17 odst. 1, 2 a 5.
- 25 Předkládající soud odkazuje na několik rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie zabývajících se rámcem použitelným na kapitálové podíly v souvislosti s DPH a cituje rozsudky Polysar (C-60/90, EU:C:1991:268), Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56) a Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557).
- 26 Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) uvádí, že kromě shora uvedené judikatury, ve které Soudní dvůr Evropské unie rozhodoval o otázkách podobných, nikoli však totožných s otázkami položenými v této žádosti, neví o žádných jiných rozhodnutích, ve kterých by Soudní dvůr rozhodoval o takových plněních, jako jsou plnění dotčená ve věci v původním řízení, u kterých k nabytí kapitálových podílů – vázanému na sjednané služby průzkumu trhu – nakonec nedošlo a u kterých dluhopisy – které měly být začleněny do struktury financování společností, v nichž měla objednatelka podíl – šly nakonec v důsledku toho, že se příslušné investice nerealizovaly, k tíži mateřské společnosti skupiny.

- 27 Předkládající soud má tudíž za to, že s ohledem na zásadu jednotného výkladu je nezbytné předložit Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

PRACOVNÍ DOKUMENT