Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 26. března 2015 [1]

Spojené věci C-108/14 a C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
proti
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
a
Finanzamt Hamburg-Mitte
proti
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

[žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Bundesfinanzhof (Německo)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce — Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně — Mateřská (holdingová) společnost, která přijala plnění podléhající DPH za účelem navýšení vlastního kapitálu, jejž použila k zajištění účasti ve dvou dceřiných společnostech, kterým tato mateřská společnost později poskytovala služby za úplatu — Vnitrostátní právní úprava omezující daňovou integraci na právnické osoby, které jsou ve vztahu finanční, hospodářské a organizační podřízenosti“

I – Úvod

1. Bundesfinanzhof (Německo) se svými žádostmi o rozhodnutí o předběžné otázce v podstatě táže zaprvé na způsob, jakým se vypočítá odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jež byla zaplacena na vstupu dvěma holdingovými společnostmi v souvislosti s nabytím účasti na kapitálu v jiných společnostech, na jejichž řízení se tyto holdingové společnosti podílejí, a zadruhé, zda čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [2] (dále jen „šestá směrnice“) brání daňové právní úpravě zakazující osobním společnostem být členy seskupení pro účely DPH ve smyslu tohoto článku jakožto „podřízené“ subjekty.

2. Tyto otázky vyvstaly v rámci dvou sporů, a to mezi společností Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (dále jen „Larentia + Minerva“) a Finanzamt Nordenham (C-108/14), a mezi Finanzamt Hamburg-Mitte a společností Marenave Schiffahrts AG (dále jen „Marenave“) (C-109/14) [3].

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 23). Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti sporů v původním řízení nastaly před 1. lednem 2007, tedy před dnem vstupu v platnost směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), tato směrnice se na projednávané věci nepoužije.

3 — Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 26. března 2014 byly tyto věci spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i rozsudku.

3. V první věci společnost Larentia + Minerva vlastní jakožto komanditista podíly ve výši 98 % ve dvou dceřiných společnostech založených ve formě komanditních společností se společností s ručením omezeným jakožto komplementářem (GmbH & Co. KG), z nichž každá provozuje jedno plavidlo. Mimoto jim jakožto „řídící holdingová společnost“ poskytuje administrativní a obchodní služby za úplatu.

4. V případě těchto plnění podléhajících DPH provedla společnost Larentia + Minerva úplný odpočet DPH, kterou odvedla na vstupu v souvislosti se získáním kapitálu od třetí osoby, jenž byl použit k financování jejích vkladů do dceřiných společností, jakož i činností spočívajících v poskytování zejména administrativních a poradenských služeb za úplatu těmto dceřiným společnostem.

5. Finanzamt Nordenham (finanční úřad v Nordenham) povolil tento odpočet jen ve velmi omezené míře, a to do výše 22 %, jelikož většina nákladů spojených s nabytím účasti v dceřiných společnostech byla zahrnuta do oblasti činnosti holdingové společnosti, která není hospodářskou činností, a sice vlastnictví podílů v dceřiných společnostech, v rámci které je odpočet daně vyloučen. Společnost Larentia + Minerva napadla opravný daňový výměr ze dne 24. září 2007 týkající se DPH za rok 2005 žalobou podanou k Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko), který žalobu zamítl. Společnost Larentia + Minerva následně podala k Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) opravný prostředek „Revision“.

6. Ve druhém věci společnost Marenave navýšila v roce 2006 svůj kapitál a v souvislosti s náklady na vydání akcií spojených s tímto navýšením byla zaplacena DPH ve výši 373 347,57 eur.

7. Tato společnost, jakožto holdingová společnost, nabyla ve stejném roce podíly ve čtyřech „komanditních lodních společnostech“, které jsou osobními společnostmi, na jejichž obchodním řízení se za úplatu podílí. Od DPH splatné s ohledem na příjmy z této řídící činnosti za rok 2006 zejména odpočetla celou částku DPH ve výši 373 347,57 eur zaplacenou na vstupu.

8. Rozhodnutím ze dne 15. ledna 2009 Finanzamt Hamburg-Mitte (finanční úřad Hamburk-střed) nepovolil odpočet odpovídající této částce, jelikož se podle jeho názoru holdingová společnost skutečně nepodílela na řízení dceřiných společností. Finanzgericht Hamburg-Mitte nicméně žalobě proti tomuto rozhodnutí vyhověl a povolil plný odpočet daně, který provedla společnost Marenave. Finanzamt Hamburg-Mitte podal proti rozsudku Finanzgericht Hamburg-Mitte k Bundesfinanzhof opravný prostředek „Revision“.

9. Předkládající soud má v obou věcech, které mu byly předloženy, za to, že služby, které holdingové společnosti přijaly, byly použity pro účely hospodářských i nehospodářských činností a zakládají nárok na odpočet pouze v rozsahu, v němž lze náklady na ně přiřadit k hospodářské činnosti holdingových společností. Předkládající soud je proto toho názoru, že v projednávaných věcech nárok na plný odpočet neexistuje, přičemž si klade otázku, zda zásady formulované Soudním dvorem v rozsudku Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) nebrání tomuto konstatování. Avšak předkládající soud Soudnímu dvoru přímo nepokládá otázku v tomto smyslu. První otázkou totiž pouze žádá o upřesnění způsobů odpočtu DPH na vstupu, které by v případě holdingových společností umožnily objektivně odrážet podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na hospodářské a nehospodářské činnosti. Zadruhé, pokud by se otázka odpočtu DPH na vstupu holdingovými společnostmi měla řešit s ohledem na zdanitelná plnění na výstupu uskutečněná dceřinými společnostmi ve vztahu ke třetím osobám, v takovém případě se předkládající soud zamýšlí nad otázkou působnosti čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice týkajícího se seskupení pro účely DPH, na který se poprvé odvolaly společnosti Larentia + Minerva a Marenave v rámci řízení o opravném prostředku „Revision“. V této souvislosti má předkládající soud pochybnosti, zda je vnitrostátní právo slučitelné s tímto ustanovením, zvláště když vylučuje takovou možnost v případě osobních společností, a zda se v případě záporné odpovědi mohou osoby povinné k dani přímo dovolávat čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice.

10. Za těchto podmínek se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru v každé z těchto věcí následující předběžné otázky:

„1) Podle jaké metody je třeba vypočítat (poměrnou část) odpočtu [DPH], kterou holdingová společnost zaplatila na vstupu z plnění souvisejícího s navýšením kapitálu určeného k získání podílů v dceřiných společnostech, pokud holdingová společnost později (jak bylo od počátku zamýšleno) poskytuje těmto společnostem různá plnění podléhající [DPH]?

2) Brání ustanovení upravující možnost považovat několik osob za jedinou osobu povinnou k dani v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice […] vnitrostátní právní úpravě, podle které (zaprvé) může být začleněna do podniku jiné osoby povinné k dani (která je tzv. „ovládajícím subjektem“) pouze právnická osoba – nikoli však osobní společnost – a která (zadruhé) předpokládá, že tato právnická osoba je finančně, hospodářsky a organizačně (ve smyslu vztahu nadřízenosti a podřízenosti) „začleněna do podniku ovládajícího subjektu“)?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku: Může se osoba povinná k dani přímo dovolávat čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice […]?“

11. Písemná vyjádření k těmto otázkám předložily společnosti Larentia + Minerva a Marenave, německá vláda, Irsko, rakouská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise. S výjimkou rakouské vlády, která nebyla na jednání zastoupena, byli tito zúčastnění, jakož i polská vláda vyslechnuti na jednání konaném dne 7. ledna 2015.

II – **Analýza**

A – *K první předběžné otázce*

12. Jak jsem již uvedl v bodě 9 tohoto stanoviska, první předběžná otázka, kterou položil předkládající soud, vychází z předpokladu, že v projednávaných věcech je možný pouze částečný odpočet DPH zaplacené na vstupu oběma holdingovými společnostmi, o které se jedná ve sporech v původním řízení, jelikož v případě společnosti Larentia + Minerva náklady na nabytí účasti v jejích dceřiných společnostech a v případě společnosti Marenave náklady na vydání akcií z větší části připadají na nehospodářskou činnost těchto holdingových společností, jejímž cílem je nabytí a vlastnictví/správa podílů v jejich příslušných dceřiných společnostech.

13. Na základě tohoto předpokladu předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby poskytl přesnější informace k metodě výpočtu, která by se měla použít za účelem co možná nejobjektivnějšího a nejjednotnějšího rozdělení DPH na vstupu, pokud výdaje holdingové společnosti připadají na hospodářské a nehospodářské činnosti.

14. Pokud by se mělo striktně odpovědět pouze na tuto otázku, mám stejně jako všichni zúčastnění, kteří v rámci tohoto řízení předložili vyjádření, za to, že v takovém případě by měl Soudní dvůr prohlásit, že je nepříslušný k poskytnutí podrobnějších informací k této metodě výpočtu, než jsou ty, které již vyplývají z jeho současné judikatury.

15. Je totiž třeba zejména připomenout, že Soudní dvůr, jemuž byla položena obdobná otázka ve věci Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), uvedl, že ustanovení šesté směrnice neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody nebo kritéria, které členské státy musí uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH zaplacených na vstupu podle toho, zda odpovídající výdaje připadají na hospodářské nebo nehospodářské činnosti, jelikož pravidla šesté směrnice pro odpočet DPH

zaplacené na vstupu jsou výlučně spojená s hospodářskými činnostmi [4].

16. Vzhledem k tomu, že šestá směrnice neobsahuje vodítka nezbytná pro takové výpočty, je na členských státech, aby při výkonu posuzovací pravomoci stanovily s přihlédnutím k účelu a struktuře této směrnice a zejména v souladu se zásadou daňové neutrality metody a kritéria, které jsou vhodné k tomuto účelu [5].

17. Soudní dvůr z toho tedy vyvodil, že členské státy musí vykonávat tuto pravomoc způsobem, který zaručí, že se odpočet uskuteční pouze u té části DPH, která je poměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet, a tudíž dbát na to, aby výpočet podílu hospodářských činností k nehospodářským činnostem objektivně odrážel podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností. V tomtéž rámci mohou členské státy nicméně uplatnit jakýkoliv vhodný klíč rozdělení, jako je například klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění (které zmínil předkládající soud ve věci Securenta), aniž by se musely omezovat na jednu z těchto metod [6].

18. Soudní dvůr potvrdil tyto úvahy v bodech 42 a 47 rozsudku Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), když připomněl, že tyto způsoby výpočtu musí nezávisle na tom, které z nich si členské státy zvolí nebo použijí, objektivně odrážet podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na hospodářské a nehospodářské činnosti.

19. V projednávaných věcech předkládající soud poukazuje na to, že německý zákonodárce dosud nepřijal žádný klíč pro rozdělení takové povahy, o jakých se zmínil Soudní dvůr v rozsudku Securenta, což způsobuje značnou právní nejistotu, kterou by měl podle jeho názoru zmírnit Soudní dvůr.

20. Domnívám se, že Soudní dvůr nemůže takovou výzvu přijmout jak z důvodů spojených s respektováním zbytkové pravomoci členských států, tak z praktických důvodů spojených s různorodostí a složitostí skutkových okolností, které nedovolují, aby Soudní dvůr upřednostnil určitou metodu nebo klíč před jinými.

21. Ani skutečnost, že vnitrostátní zákonodárce dosud nezvolil jeden či druhý způsob, jak zdůrazňují předkládající soud a německá vláda v písemných vyjádřeních, ale dal přednost tomu, aby bylo toto posouzení ponecháno podle okolností jednotlivých případů na osobách povinných k dani a na daňové správě, nemůže z obdobných důvodů vést Soudní dvůr k závěru, že je oprávněn zastoupit tohoto zákonodárce.

22. Vnitrostátním soudům naopak přísluší ověřit, zda v závislosti na okolnostech jednotlivých případů, které jsou jim předloženy, způsob nebo způsoby výpočtu zvolené osobou povinnou k dani, nebo případně vnitrostátní daňovou správou, objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na hospodářské a nehospodářské činnosti osoby povinné k dani.

23. V projednávaných věcech proto přísluší vnitrostátnímu soudu přezkoumat, zda při použití metody, kterou daňová správa považuje za vhodnou, a sice na základě informací poskytnutých předkládajícím soudem, splňuje klíč pro rozdělení podle povahy investic tento cíl.

24. Zajímalo by mne však, na základě čeho má předkládající soud za to, že obě holdingové společnosti provádí zčásti hospodářské a zčásti nehospodářské činnosti.

4 — V tomto smyslu viz rozsudek Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33).

5 — Tamtéž (body 34 až 36).

6 — Tamtéž (body 37 a 38).

25. Tato otázka přesahuje rámec samotného posouzení skutkového stavu sporů v původním řízení, které v rámci spolupráce stanovené v článku 267 SFEU samozřejmě přísluší výhradně předkládajícímu soudu.

26. Jak uvádějí společnosti Larentia + Minerva a Marenave, je třeba si položit otázku, zda by podílení se holdingových společností na řízení dceřiných společností nemělo vést ke konstatování, zejména podle zásad formulovaných v rozsudku Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), že takové holdingové společnosti vykonávají pouze hospodářskou činnost, a tedy žádnou nehospodářskou činnost. Z toho podle názoru těchto zúčastněných vyplývá, že v případě DPH zaplacené na vstupu v souvislosti se službami poskytnutými uvedeným holdingovým společnostem při nabytí účasti v jejich dceřiných společnostech vzniká nárok na úplný odpočet.

27. Soudní dvůr v judikatuře týkající se statusu DPH holdingových společností rozlišuje dva případy podle toho, zda se holdingové společnosti podílejí na řízení dceřiných společností, či nikoli.

28. Holdingové společnosti patřící do první kategorie jsou společnosti, jejichž jediným cílem je vlastnit a spravovat účasti v jiných společnostech, aniž těmto společnostem poskytují služby za úplatu a podílí se tedy přímo či nepřímo na řízení jiných společnosti jinak než výkonem práv, která jim přísluší jakožto akcionářům.

29. Tyto holdingové společnosti nemají postavení osoby povinné k DPH ve smyslu článku 4 šesté směrnice, a nemají tedy nárok na odpočet daně podle článku 17 této směrnice. Podle judikatury totiž pouhé nabytí a pouhé vlastnictví obchodního podílu nelze považovat za hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice zakládající postavení osoby povinné k dani. Pouhé nabytí finanční účasti v jiných podnicích není využíváním majetku za účelem pravidelného vytváření příjmů, jelikož případná dividenda jakožto výnos z této účasti plyne z pouhého vlastnictví majetku [7].

30. Soudní dvůr však opakovaně rozhodl, že „*jinak tomu je v* případě, kdy je účast spojena s přímým či nepřímým podílením se na řízení společností, v nichž došlo k nabytí účasti, aniž byla dotčena práva, která náleží subjektu s kapitálovou účastí jakožto akcionáři nebo společníkovi“ [8]. Soudní dvůr dále uvedl, že podílení se holdingové společnosti na řízení společností, v nichž nabyla účast, je hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, jestliže implikuje provádění operací podléhajících DPH na základě článku 2 této směrnice, jako jsou poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb holdingovou společností jejím dceřiným společnostem [9].

31. Jak vyplývá z typologie holdingových společností provedené předkládajícím soudem, takové holdingové společnosti se označují jako „řídící“.

32. V projednávaných věcech je nesporné, že obě holdingové společnosti, o něž se jedná ve sporech v původním řízení, spadají do druhé kategorie, a proto jsou osobami povinnými k DPH u plnění, která za úplatu poskytují dceřiným společnostem.

33. Předkládající soud ostatně připouští, že tyto holdingové společnosti mají nárok na odpočet DPH, kterou jsou na vstupu zatíženy služby, které pořídily od jiných společností v rámci kapitálových operací ve svých dceřiných společnostech. Podle názoru předkládajícího soudu se však jedná pouze o částečný odpočet. Plnění, která byla poskytnuta holdingovým společnostem v rámci navýšení kapitálu, byla především použita pro účely nehospodářské činnosti holdingových společností, a sice pro účely nabytí a vlastnictví podílů na kapitálu dceřiných společností, která nepodléhají dani.

7 — Zejména viz rozsudky Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 19) a Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 32).

8 — Zejména viz rozsudky Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 14); Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 18); Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 20); SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 30), jakož i Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 33) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

9 — Rozsudky Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 22) a Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34).

34. V tomto ohledu především podotýkám, že předkládající soud neuvádí, že by tato plnění byla určena k pouhému vlastnictví podílů v jiných dceřiných společnostech, na jejichž řízení se holdingové společnosti nepodílí, tedy k činnosti, kterou nelze považovat za hospodářskou, a která je tudíž spojena s povinností rozdělit DPH zaplacenou na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti těchto holdingových společností.

35. Dále jsem toho názoru, že logika, ze které vychází judikatura Soudního dvora, pokud jde o dichotomii mezi holdingovými společnostmi podílejícími se, nebo naopak nepodílejícími se na řízení dceřiných společností, vede k tomu, že jsou náklady spojené s kapitálovými operacemi uskutečněnými na vstupu holdingovými společnostmi přiřazeny k jejich hospodářské činnosti na výstupu.

36. V rozsudku Cibo Participations, který se týkal obdobné situace, jež nastala ve sporech v původním řízení, Soudní dvůr totiž rozhodl, že výdaje vynaložené holdingovou společností, která se podílí na řízení dceřiné společnosti, na různé služby, které pořídila v rámci nabytí účasti v této dceřiné společnosti, jsou součástí obecných nákladů osoby povinné k dani a jsou *jako takové* složkou ceny jejích služeb. Tyto služby mají tudíž v zásadě přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností holdingové společnosti [10].

37. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr nemohl odhlédnout od skutečnosti, že taková holdingová společnost již svou povahou spravuje rovněž podíly nesouvisející s hospodářskou činností, v rámci přístupu, který si v tomto rozsudku zvolil, jednak rozhodl, že náklady vynaložené holdingovou společností na nabytí účasti v jejich dceřiných společnostech jsou výhradně spojeny s hospodářskou činností holdingové společnosti a nejsou ani částečně spojeny s její nehospodářskou činností spočívající ve správě podílů, a jednak rozhodl, že holdingová společnost je v zásadě oprávněna odečíst celou DPH zaplacenou z plnění na vstupu.

38. Toto posouzení potvrzuje bod 34 téhož rozsudku Cibo Participations, ve kterém Soudní dvůr odkazuje na režim pro odpočet daně stanovený v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice, který se vztahuje pouze na rozdělení DPH připadající na plnění na vstupu použitá pro účely hospodářských plnění zakládajících nárok na odpočet i hospodářských plnění nezakládajících tento nárok, tj. DPH, která zatěžuje výdaje výhradně spojené s hospodářskou činností [11].

39. Výdaje holdingové společnosti spojené s nabytím účastí v jejích dceřiných společnostech, na jejichž řízení se tato holdingová společnost podílí ve smyslu judikatury Soudního dvora, tedy připadají na hospodářskou činnost této holdingové společnosti. DPH zaplacenou z těchto výdajů lze tedy v plné výši odečíst podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, pokud hospodářská plnění uskutečněná na výstupu nejsou osvobozena od DPH ve smyslu šesté směrnice, přičemž v takovém případě se nárok na odpočet uplatní podle metody poměrné části stanovené v čl. 17 odst. 5 téže směrnice [12]. Z mého pohledu je třeba rozsudek Cibo Participations vykládat právě tímto způsobem.

40. Takovou analýzu lze snadno vztáhnout na náklady, které jsou spojeny nikoli s nabytím účasti v dceřiných společnostech, ale s jinými kapitálovými operacemi uskutečněnými řídící holdingovou společností, jako je navýšení základního kapitálu vydáním akcií, které v konečném důsledku slouží k financování pořízení a provozování námořních plavidel, jak se tomu zdá být ve věci C-109/14.

10 — Rozsudek Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 33). Rovněž zejména viz rozsudek SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58).

11 — V tomto smyslu viz rozsudek Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33), jakož i mé stanovisko ve věci Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, bod 79). Rovněž viz rozsudek Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40).

12 — Způsob, jakým by měla být tato poměrné část vypočítána, spadá do působnosti vnitrostátních právních předpisů členských států: v tomto smyslu viz rozsudek Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, body 30 a 31).

41. Soudní dvůr totiž již uznal v rozsudku Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), že vydání akcií *per se* nespadá do rozsahu působnosti šesté směrnice, ale může být provedeno společností za účelem posílení jejího kapitálu ve prospěch její obecné hospodářské činnosti, což znamená, že výdaje za služby pořízené touto společností v rámci dotčené operace jsou součástí jejích režijních nákladů a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejích výrobků, neboť takové služby mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani [13].

42. Skutečnost, že ve sporu ve věci C-109/14 vydala akcie řídící holdingová společnost, a nikoli taková společnost jako Kretztechnik, která vykonávala pouze hospodářskou činnost, nemůže mít podle mého názoru s ohledem na závěry v rozsudku Cibo Participations odlišný dopad na nárok na v zásadě úplný odpočet DPH zaplacené na vstupu.

43. V každém případě se předkládající soud ani zúčastnění v projednávaném řízení nedomnívají, že by bylo vhodné rozlišovat daňový režim nákladů vynaložených řídící holdingovou společností podle toho, zda jsou spojeny s nabytím účasti, nebo s jinými kapitálovými operacemi.

44. S ohledem na tyto úvahy mám za to, že na první předběžnou otázku je třeba odpovědět takto: výdaje spojené s kapitálovými operacemi vynaložené holdingovou společností, která se přímo nebo nepřímo podílí na řízení svých dceřiných společností, mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností této holdingové společnosti. Není proto třeba provést rozdělení DPH zaplacené v souvislosti s těmito výdaji na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti holdingové společnosti. V případě, že holdingová společnost provádí operace, které jsou předmětem DPH, a operace, které jsou od ní osvobozeny, vypočítá se nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu na základě metody poměrné části, jak je stanovena v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.

B – *Ke druhé předběžné otázce*

45. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice, který stanoví možnost členských států sloučit několik osob do jedné osoby povinné k DPH, brání vnitrostátní právní úpravě, podle které může být začleněna do podniku jiné osoby povinné k dani (tzv. „ovládající subjekt“) pouze právnická osoba a která předpokládá, že tato právnická osoba je finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do podniku ovládajícího subjektu, tedy ve smyslu vztahu nadřízenosti a podřízenosti.

46. Ze znění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice vyplývá, že tato směrnice umožňuje, aby každý členský stát považoval za jedinou osobu povinnou k dani několik osob, jsou-li usazeny na území tohoto členského státu a jsou-li sice právně nezávislé, avšak navzájem úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami [14].

47. Toto ustanovení tedy zakotvilo v unijní právní úpravě koncept seskupení pro účely DPH, jehož cílem je, jak je uvedeno v důvodové zprávě k návrhu šesté směrnice [15], umožnit členským státům v zájmu zjednodušení správy nebo potírání zneužívání daňového režimu nepovažovat za různé osoby povinné k dani takové osoby, jejichž nezávislost je čistě právní [16].

13 — Viz rozsudek Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 36).

14 — Je třeba poznamenat, že toto ustanovení se v obdobném znění následně opakuje v článku 11 směrnice 2006/112/ES.

15 — Návrh šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [COM(73) 950 ze dne 20. června 1973].

16 — V tomto smyslu zejména viz rozsudky Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 47) a Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37).

48. Jelikož je seskupení pro účely DPH považováno za jedinou osobu povinnou k dani, v praxi to znamená, že jednotky, které ho tvoří, nemohou nadále podepisovat samostatně daňová přiznání k DPH a být označovány v rámci skupiny a mimo ni jako osoby povinné k dani [17].

49. Z toho vyplývá, že plnění uvnitř seskupení pro účely DPH, tj. plnění poskytovaná mezi členy tvořícími toto seskupení za úplatu, pro účely DPH v zásadě neexistují. Nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu se tudíž nestanoví na základě plnění mezi členy seskupení, ale pouze na základě plnění poskytnutých seskupením třetím osobám [18].

50. I když v projednávaném případě předkládající soud nepochybuje o tom, že Spolková republika Německo využila možnosti, kterou jí nabízel čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice, což ostatně potvrdila německá vláda ve svém písemném vyjádření, není si jistý, zda mohou holdingové společnosti a jejich dceřiné společnosti získat postavení seskupení pro účely DPH, aby tomuto seskupení mohl být ve vztahu k plněním poskytovaným za úplatu mezi dceřinými společnostmi a třetími podniky přiznán nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s kapitálovými operacemi prováděnými holdingovými společnostmi.

51. I když nárok na takový úplný odpočet ještě nelze zcela vyloučit vzhledem k odpovědi, kterou navrhuji dát na první předběžnou otázku, lze v této fázi vyvodit dva závěry.

52. Zaprvé skutkové okolnosti každé ze dvou prvních předběžných otázek se vzájemně vylučují. Jinými slovy, buď seskupení pro účely DPH existuje, či nikoli. V žádném případě nemůže holdingová společnost, jež se podílí na řízení svých dceřiných společností, mít nárok na odpočet DPH na vstupu z nákladů spojených s kapitálovými operacemi v jejích dceřiných společnostech a zároveň chtít tvořit s těmito dceřinými společnostmi seskupení pro účely DPH, v rámci kterého, jak jsem již uvedl, se z operací nevybírá DPH.

53. Zadruhé z informací obsažených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že problematika spojená s udělením statusu seskupení pro účely DPH byla poprvé nastolena až před předkládajícím soudem, který rozhoduje v posledním stupni ve fázi opravného prostředku „Revision“. Daňová správa ani soudy nižšího stupně než předkládající soud tudíž nebyly schopny rozhodnout nejprve o tom, zda má být tento status společnosti Larentia + Minerva, jakož i společnosti Marenave a jejich příslušným dceřiných společnostem přiznán.

54. Tyto závěry by mohly naznačovat, že výklad šesté směrnice požadovaný v rámci druhé předběžné otázky nemá v konečném důsledku žádný vztah k realitě sporů v původním řízení nebo je hypotetické povahy, takže tato otázka (jakož ostatně i třetí otázka, která s ní úzce souvisí), by měla být prohlášena za nepřípustnou [19]. Pochybnosti v tomto ohledu ostatně vyjádřilo Irsko jak v písemném vyjádření, tak na jednání před Soudním dvorem.

55. Navzdory těmto okolnostem se nicméně nedomnívám, že by bylo neužitečné meritorně odpovědět na předběžnou otázku. Jak totiž uvádí předkládající soud a jak potvrdila německá vláda na jednání, má splnění podmínek pro udělení statusu seskupení pro účely DPH nebo daňové jednotky objektivní povahu a může o něm podle německého práva rozhodnout každý nezávislý soud na návrh podaný

17 — V tomto smyslu viz rozsudky Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19) a Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 29).

18 — V tomto smyslu viz rovněž sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu o možnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [COM(2009) 325 final, ze dne 2. července 2009, s. 11]. Je třeba poznamenat, že plnění uskutečněná mezi členem seskupení a třetí osobou jsou přičitatelná samotnému seskupení: viz Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 29).

19 — Pokud jde o judikaturu týkající se přípustnosti žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce, které nemají žádný vztah k realitě sporu nebo jsou hypotetické povahy, zejména viz: rozsudek Unió Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, bod 17 a citovaná judikatura).

v tomto smyslu. Otázka, zda jsou omezení stát se členem takové skupiny, jež stanoví německé právo, v souladu s čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice, má tedy význam pro řešení sporů v původním řízení, neboť pokud by tato omezení byla zrušena, bylo by možné přiznat nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu.

56. Co se týče věci samé, týká se projednávaná otázka předkládajícího soudu dvou aspektů. Zaprvé jde v podstatě o to, zda čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice brání tomu, aby členský stát omezil možnost být členem seskupení pro účely DPH na jednotky s právní osobností, avšak s výjimkou osobních společností, jako jsou dceřiné společnosti obou holdingových společností, o které se jedná ve sporech v původním řízení, založených ve formě komanditních společností. Zadruhé se předkládající soud zabývá otázkou možnosti členského státu požadovat, aby vztahy mezi členy tohoto seskupení pro účely DPH měly povahu vztahů nadřízenosti a podřízenosti, v jejichž rámci jsou „podřízené“ subjekty součástí ovládajícího subjektu.

1. K podmínce spojené s právní osobností členů seskupení pro účely DPH

57. Podle § 2 odst. 2 bodu 2 první věty Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) není profesní, průmyslová nebo obchodní činnost vykonávána samostatně, pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skutečné vztahy finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do podniku ovládajícího subjektu.

58. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že i když podle německého práva mohou osobní společnosti být ovládajícím subjektem daňové jednotky, takové osobní společnosti, konkrétně komanditní společnosti, jelikož postrádají právní osobnost, nemohou být organicky závislé, a tudíž nemohou být členem seskupení pro účely DPH, jaké existuje ve Spolkové republice Německo.

59. Podle mého názoru, jak správně uvedly Irsko a Komise, nic v šesté směrnice nebrání tomu, aby se osobní společnosti staly členem seskupení pro účely DPH.

60. Toto posouzení vyplývá již ze znění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, který zcela obecně uvádí, že za jedinou osobu povinnou k dani mohou být považovány „osoby“, což kontrastuje, jak zcela správně uvedl generální advokát Jääskinen ve svém stanovisku ve věci Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2012:753, body 30 a 31), s právním rámcem vyplývajícím z druhé směrnice o DPH [20]. Soudní dvůr z toho vyvodil, že článek 11 směrnice 2006/112, který převzal v podobném znění formulaci čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, nebrání členskému státu, aby stanovil, že osoby, které nejsou samy o sobě osobami povinnými k dani, mohou být zahrnuty do seskupení pro účely DPH [21]. V jiné věci Soudní dvůr, byť jen okrajově, rovněž upřesnil, že se čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice vztahuje na „osoby, zejména [na] společnosti“ [22].

61. Z této judikatury vyplývá, že se působnost čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice neomezuje na určitý typ společnosti ani tím, zda členové seskupení pro účely DPH mají právní osobnost.

62. Kromě toho, na rozdíl od čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, se některá její ustanovení, jako jsou články 28a až 28c, vztahují pouze na „právnické osoby“, což také znamená, že unijní zákonodárce neměl v úmyslu omezit působnost prvně uvedeného článku na entity s právní osobností.

20 — Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, struktury a postupů pro uplatňování společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 71, s. 1303).

21 — Rozsudek Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217, body 38 až 41). Rovněž viz rozsudky Komise v. Nizozemsko (C-65/11, EU:C:2013:265, body 35 až 39); Komise v. Finsko (C-74/11, EU:C:2013:266, body 30 až 34); Komise v. Spojené království (C-86/11, EU:C:2013:267, body 33 až 37) a Komise v. Dánsko (C-95/11, EU:C:2013:268, body 34 až 38).

22 — Rozsudek Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19).

63. Mám tedy za to, že do osobní působnosti čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice spadají všechny osoby.

64. Avšak toto tvrzení neumožňuje vyřešit první část druhé předběžné otázky položené Soudnímu dvoru předkládajícím soudem.

65. Vyřešení první části otázky vyžaduje nejprve posouzení, zda šestá směrnice brání tomu, aby členský stát v rámci uplatnění možnosti povolit na svém území vytvoření seskupení pro účely DPH omezil působnost čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce uvedené směrnice. Jinými slovy, je třeba určit, zda si členské státy ponechávají určitý prostor pro uvážení, pokud jde o „osoby", u nichž mají za to, že jim lze přiznat nárok na členství v seskupeních pro účely DPH na jejich území.

66. S ohledem na judikaturu tato otázka podle mého názoru vyžaduje propracovanější odpověď.

67. Je pravda, že Soudní dvůr v souvislosti s čl. 11 prvním pododstavcem směrnice 2006/112, který převzal znění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, již rozhodl, že ze znění tohoto článku vyplývá, že jeho použití nezávisí na jiných podmínkách než na těch, které jsou v něm uvedeny [23]. V rozsudcích Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35) a Komise v. Finsko (C-74/11, EU:C:2013:266, bod 63) Soudní dvůr upřesnil, že toto ustanovení ani nestanoví, že členské státy mohou stanovit jiné podmínky pro to, aby hospodářské subjekty mohly vytvořit seskupení pro účely DPH, jako např. podmínku výkonu určitého druhu činnosti nebo příslušnosti k určenému odvětví činnosti.

68. Režim stanovený v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice (a nyní v čl. 11 prvním pododstavci směrnice 2006/112), by se proto mohl jevit tak, že neposkytuje členským státům žádný prostor pro uvážení.

69. Soudní dvůr však v těchto rozsudcích opět uznal možnost – taktéž bez odkazu na znění dotčeného ustanovení, ale na základě jeho cílů – aby členské státy při dodržení unijního práva omezily použití režimu stanoveného v článku 11 směrnice 2006/112 [24]. Právě na základě tohoto závěru Soudní dvůr odmítl tvrzení o nesplnění povinností Švédského království a Finské republiky s tím, že Komise neprokázala, že omezení použití režimu seskupení pro účely DPH v těchto dvou členských státech na podniky ve finančním a pojišťovacím odvětví, odůvodněné úmyslem zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem uvedeným v čl. 11 druhém pododstavci směrnice 2006/112, je v rozporu s unijním právem [25].

70. Jelikož lze podle mého názoru tuto judikaturu vztáhnout i na šestou směrnici, tato judikatura tedy podle všeho přiznává členským státům určitý prostor pro uvážení při využívání možnosti podle čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce, avšak tento prostor pro uvážení omezuje sledováním cílů stanovených v čl. 4 odst. 4 této směrnice a dodržováním unijního práva.

71. Mám za to, že v praxi tedy musí být omezení režimu stanoveného v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice nezbytná a vhodná s ohledem na již zmíněný cíl předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo na cíle boje proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, přičemž musí být dodrženo unijní právo, a zejména zásada daňové neutrality, která je základní zásadou společného systému DPH [26].

23 — Zejména viz rozsudky Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 36) a Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35).

24 — Rozsudky Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 38) a Komise v. Finsko (C-74/11, EU:C:2013:266, bod 66).

25 — Rozsudky Komise v Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, body 39 a 40) a Komise v. Finsko (C-74/11, EU:C:2013:266, body 67 a 68).

26 — Pokud jde o základní charakter této zásady, zejména viz rozsudky Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 59), jakož i Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 25). Co se týče omezení stanovených zásadou neutrality při používání opatření, která sledují cíle boje proti daňovým únikům a vyhýbaní se daňovým povinnostem, ze strany členských států, zejména viz rozsudek Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orlowski (C-188/09, EU:C:2010:454, bod 26, a citovaná judikatura).

72. K tomu, aby se v projednávané věci mohlo vyloučení osobních společností z členství v seskupení pro účely DPH považovat za legitimní, musí se dát odůvodnit sledováním cílů stanovených v čl. 4 odst. 4 šesté směrnice a současně musí být dodržena zásada daňové neutrality.

73. I když je na předkládajícím soudu, aby tyto aspekty ověřil, je třeba poznamenat, že tento soud již v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v podstatě uvedl, že nevidí souvislost mezi požadavkem stanoveným v § 2 odst. 2 bodě 2 UStG, podle kterého všichni členové seskupení pro účely DPH musí mít právní osobnost, a sledováním cílů čl. 4 odst. 4 šesté směrnice, a že kromě toho by tento požadavek mohl být v rozporu se zásadou daňové neutrality tím, že se opírá pouze o právní formu, aby zamezil určitým entitám stát se členy seskupení pro účely DPH.

74. S tím souhlasím.

75. Je však třeba doplnit následující dvě poznámky.

76. Zaprvé, co se týče cílů boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, které jsou nyní, jak bylo zdůrazněno, obsaženy v čl. 11 druhém pododstavci směrnice 2006/112, je třeba uvést, že unijní zákonodárce teprve až po přijetí směrnice 2006/69/ES ze dne 24. července 2006 [27], přijal třetí pododstavec čl. 4 odst. 4 šesté směrnice, který výslovně připouští, aby členský stát, který využije možnosti povolit na svém území vytváření seskupení pro účely DPH, mohl „přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití [čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice]“.

77. Pokud jde přinejmenším o věc C-108/14, je dotčeným daňovým rokem rok 2005, čili zřetelně dřívější datum než datum přijetí směrnice 2006/69 a datum jejího vstupu v platnost.

78. Nemyslím si však, že tato skutečnost znamená, že před vstupem směrnice 2006/69 v platnost nemohly členské státy přijmout v rámci využití možnosti, kterou jim poskytoval čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice, opatření sledující takové cíle.

79. Jak totiž Komise a vláda Spojeného království správně uvedly ve svých písemných vyjádřeních, Soudní dvůr při mnoha příležitostech zdůraznil, že boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem představuje cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí [28], i v situacích, kdy se vnitrostátní daňové orgány nemohou dovolávat žádného výslovného povolení ze strany unijního zákonodárce, které by bylo obsaženo v konkrétních ustanoveních této směrnice [29].

80. Avšak stejně jako předkládající soud a Komise nerozumím tomu, v čem je rozlišování podniků podle právní formy nebo existence či neexistence právní osobnosti nezbytné a vhodné s ohledem na boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

81. Zadruhé takové rozlišování podle mého názoru porušuje rovněž zásadu daňové neutrality, jelikož entity, které samy o sobě plně podléhají DPH, jak na jednání připustila německá vláda, nemohou být členy seskupení pro účely DPH pouze z toho důvodu, že mají určitou právní formu.

27 — Směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek (Úř. věst. L 221, s. 9).

28 — Zejména viz rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 76); Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71); Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 29), jakož i R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 36).

29 — Zejména viz rozsudek Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121), který se týká vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužívajících praktik, a rozsudek Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446), který se týká daňových úniků.

82. Je důležité v tomto ohledu připomenout, že seskupení pro účely DPH mohou přinášet svým členům výhody spojené s peněžními toky, neboť z interních plnění v rámci seskupení, která by v zásadě podléhala DPH, není tato daň vybírána [30]. Odepřít hospodářským subjektům tyto výhody z důvodu právní formy, prostřednictvím které jeden z těchto subjektů vykonává činnost, přitom znamená zacházet rozdílně s obdobnými plněními, která si navzájem konkurují, a současně nevzít v úvahu skutečnost, že charakteristickou vlastností osoby povinné k DPH je právě hospodářská činnost, a nikoli právní forma [31].

83. Mechanismus seskupení pro účely DPH musí podporovat daňovou neutralitu tím, že bude odrážet hospodářskou realitu. Nesmí podle mého názoru vést k umělému rozlišování založenému na právní formě, prostřednictvím které hospodářské subjekty vykonávají činnost.

84. Navrhuji proto odpovědět na první část druhé předběžné otázky v tom smyslu, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice brání tomu, aby členský stát při využití možnosti, kterou nabízí toto ustanovení, podmínil vytvoření seskupení pro účely DPH tím, že všichni členové tohoto seskupení budou mít právní osobnost, není-li tato podmínka při dodržení zásady daňové neutrality odůvodněna předcházením zneužívajícím praktikám nebo bojem proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

2. K nutnosti, aby vztahy mezi členy seskupení pro účely DPH měly povahu nadřízenosti a podřízenosti

85. Jak již bylo uvedeno, čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice umožňuje považovat za jedinou osobu povinnou k dani podniky, které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

86. Ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG vyžadují, aby byly subjekty finančně, hospodářsky a organizačně začleněny do podniku ovládajícího subjektu.

87. Podle předkládajícího soudu je toto začlenění, které požaduje uvedené ustanovení, podle ustálené judikatury Bundesfinanzhof podmíněno tím, že mezi ovládajícím subjektem a organicky propojenou společností jakožto „podřízeným subjektem“ existuje vztah nadřízenosti a podřízenosti.

88. Podle vysvětlení předkládajícího soudu se o finanční začlenění jedná tehdy, má-li ovládající subjekt takovou finanční účast v organicky propojené společnosti, že může svou vůli prosadit většinovým hlasem na valné hromadě společníků. Pro hospodářské začlenění je charakteristické to, že se organicky propojená společnost ve struktuře nadřazeného ovládajícího subjektu jeví jako jeho součást. Konečně, organizační začlenění, jak uvádí předkládající soud, vyžaduje, aby ovládající subjekt využíval při každodenním řízení možnost, kterou vyvozuje z finančního začlenění, rozhodovat o typu a způsobu řízení podřízené společnosti, jakož i prosazovat v této společnosti svou vůli.

89. Předkládající soud však přesně neuvádí, v čem finanční, hospodářské nebo organizační začlenění hospodářských subjektů, o které se jedná ve sporech v původním řízení, nesplňuje požadavky uvedené v § 2 odst. 2 bodu 2 první větě UStG, jak je vykládá Bundesfinanzhof. Ani písemná vyjádření společností Larentia + Minerva a Marenave neumožňují skutečné objasnění této otázky.

30 — V tomto smyslu viz výše uvedené sdělení Komise, s. 11, a stanovisko generálního advokáta Jääskinena ve věci Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2012:753, bod 45).

31 — Soudní dvůr již v souvislosti s rozsahem uplatnění osvobození od DPH rozhodl, že šestá směrnice brání rozlišování založenému pouze na právní formě, prostřednictvím které osoby povinné k dani vykonávají činnost: v tomto ohledu viz rozsudky Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30); Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 25), jakož i Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, body 30 a 31).

90. I přesto je nesporné, že požadavky stanovené v § 2 odst. 2 bodě 2 první větě UStG přesahují rámec požadavků, které vyplývají z čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice. Existence „úzkého“ finančního, hospodářského a organizačního propojení totiž nutně neznamená začlenění člena do podniku jiného člena seskupení pro účely DPH, ani existenci vztahů nadřízenosti a podřízenosti mezi těmito členy[32]. Na jednání před Soudním dvorem Komise ostatně poukázala na to, že z šestnácti členských států, které využily možnost stanovenou v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice, pouze čtyři včetně Spolkové republiky Německo, požadují vztahy založené na začlenění a podřízenosti. Kromě toho, jak zdůraznila společnost Larentia + Minerva v písemných vyjádřeních, Soudní dvůr tím, že zejména v rozsudku Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 47), uznal, že vytvoření seskupení pro účely DPH může být nezbytné k potírání zneužívaní daňového režimu, například rozčleněním jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu, podle mého názoru implicitně připustil, že je podle čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice možné vytvořit seskupení pro účely DPH nezakládající se na vztazích nadřízenosti a podřízenosti („Gleichordnungskonzerne“).

91. Podle mého názoru se v projednávané věci nelze účinně dovolávat okolnosti, že Soudní dvůr v rozsudku Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19) okrajově poukázal na vztah podřízenosti mezi členy seskupení pro účely DPH, neboť otázka, která mu byla v této věci položena, se tohoto bodu vůbec netýká. Ostatně v rozsudcích Komise v. Irsko (C-5/11, EU:C:2013:217, bod 43) a Komise v. Finsko (C-74/11, EU:C:2013:266, bod 36) Soudní dvůr zejména z tohoto důvodu zamítl argument Komise, který vycházel ze stejného bodu rozsudku Ampliscientifica a Amplifin.

92. Tyto závěry mě rovněž vedou k odmítnutí argumentu, který použila rakouská vláda a podle něhož existence vztahu podřízenosti je vlastní podmínce „[úzkého propojení]“ stanovené v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice, neboť podle prvního pododstavce tohoto odstavce je to právě existence takového vztahu podřízenosti [vztahu zaměstnavatele a zaměstnance] mezi fyzickými osobami a jejich zaměstnavateli, která vylučuje, aby tyto osoby byly považovány za osoby povinné k DPH.

93. Takový argument odhlíží nejen od rozdílného znění prvního a druhého pododstavce čl. 4 odst. 4 šesté směrnice, jelikož posledně uvedený pododstavec nepoužívá výraz „vztah podřízenosti [vztah zaměstnavatele a zaměstnance]“, nýbrž širší výraz „[úzké propojení]“, ale také nezohledňuje skutečnost, že Soudní dvůr uznal, že členský stát má právo stanovit, že osoby nepovinné k DPH mohou být členy seskupení pro účely DPH, a že tudíž pojem „osoba povinná k dani“ není synonymem pro „osoby“ ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice.

94. Z vyjádření předložených zúčastněnými však vyplývá, že v konečném výsledku je mezi nimi spor o tom, zda požadavky § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG, jak je vykládá judikatura Bundesfinanzhof, představují dodatečné podmínky k podmínkám stanoveným v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice (teze, kterou v podstatě obhajují společnosti Larentia + Minerva a Marenave, jakož i Irsko a Komise), což by znamenalo, že tyto podmínky musí být odůvodněny s ohledem na cíle spočívající v předcházení zneužívání daňového režimu nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, nebo zda jde jednoduše o upřesnění nebo konkretizaci podmínky týkající se existence úzkého finančního, hospodářského a organizačního propojení, stanovené v tomto článku, jak tvrdí německá a rakouská vláda a vláda Spojeného království.

95. Přestože na první pohled není odpověď na tuto alternativu lehká, jeví se nicméně argumentace prvně uvedených zúčastněných více v souladu s judikaturou.

32 — Je třeba uvést, že příslovce „úzce“, jež bylo použito v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice pro označení vztahů, které spojují dotyčné subjekty, nahradilo výraz „organicky“, který byl, alespoň v některých jazykových verzích, předtím použit v bodě 2 čtvrtém pododstavci přílohy A druhé směrnice, který vykládal článek 4 posledně uvedené směrnice. Upřesnění v bodě 2 čtvrtém pododstavci přílohy A druhé směrnice, pokud jde o definici “osoby povinné k dani” ve smyslu článku 4 druhé směrnice, v široké míře převzalo německý koncept „Organschaft“.

96. Soudní dvůr totiž zejména v rozsudcích Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 36) a Komise v. Finsko (C-74/11, EU:C:2013:266, bod 29) označil jako „další podmínku“, tj. dodatečnou podmínku k podmínkám čl. 11 prvního pododstavce směrnice 2006/112 (který převzal podmínky z čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice), požadavek, podle něhož by „osoby“, na které se vztahuje toto ustanovením, měly mít samy o sobě povahu osoby povinné k dani. Jinými slovy, členský stát, který provedl čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice tak, že omezil možnost stát se členem seskupení pro účely DPH pouze na „osoby povinné k dani“, neupřesnil rozsah působnosti tohoto ustanovení, ale zavedl dodatečnou podmínku pro aplikaci tohoto ustanovení.

97. Z logiky Soudního dvora v těchto rozsudcích a v rozsudku Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263), tudíž vyplývá, že ačkoli dodatečná podmínka není sama o sobě neslučitelná s čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice, musí být s ohledem na prostor pro uvážení, který mají členské státy, přesto odůvodněna sledováním cílů spočívajících v předcházení zneužívání daňového režimu nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, přičemž musí být dodrženo unijní právo, zejména pak zásada daňové neutrality.

98. Z toho vyplývá, že podmínka v § 2 odst. 2 bodu 2 první větě UStG, podle níž lze dosáhnout úzkého finančního, hospodářského a organizačního propojení pouze tehdy, existují-li mezi členy seskupení pro účely DPH vztahy nadřízenosti a podřízenosti, může být v souladu se šestou směrnicí za předpokladu, že je nezbytná a přiměřená s ohledem na sledování výše uvedených cílů a je dodržena zejména zásada daňové neutrality.

99. I když určení toho, zda jsou tyto podmínky splněny, přísluší předkládajícímu soudu, kladu si otázku, zda vnitrostátní opatření, které vyžaduje takovou intenzitu propojení mezi osobami, aby mohlo dojít k vytvoření jediné osoby povinné k DPH, nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. S výjimkou zvláštních okolností v daném členském státě, kterých se však před Soudním dvorem v tomto řízení nikdo nedovolával, je totiž z obecného hlediska obtížné pochopit důvody, proč je pro sledování výše uvedených cílů nutné, aby za účelem splnění podmínky týkající se existence úzkého finančního, hospodářského a organizačního propojení existovaly mezi členy seskupení pro účely DPH vztahy nadřízenosti a podřízenosti. I když je existence takové hierarchie mezi členy seskupení pro účely DPH nepochybně postačující podmínkou pro dosažení těchto cílů a splňuje podmínku stanovenou v čl. 4 odst. 4 druhého pododstavci šesté směrnice, pochybuji nicméně o tom, že je nezbytně nutná.

100. Navrhuji proto odpovědět na druhou část druhé předběžné otázky takto: vnitrostátní právní úprava, podle níž lze dosáhnout úzkého finančního, hospodářského a organizačního propojení ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice pouze tehdy, existují-li mezi členy seskupení pro účely DPH vztahy nadřízenosti a podřízenosti, může být v souladu s tímto článkem za předpokladu, že je nezbytná a přiměřená s ohledem na sledování cílů spočívajících v předcházení zneužívání daňového režimu nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, přičemž musí být dodrženo unijní právo, a zejména pak zásada daňové neutrality, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

C – *Ke třetí předběžné otázce*

101. Třetí předběžnou otázkou se předkládající soud táže na přímý účinek čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice v případě, že toto ustanovení brání takovému vnitrostátnímu opatření, jako je stanoveno v § 2 odst. 2 bodu 2 první větě UStG.

102. V případě, že se Soudní dvůr při odpovědi na druhou předběžnou otázku ztotožní s návrhy uvedenými v tomto stanovisku, není vyloučeno, že v důsledku přezkumu, který bude muset provést předkládající soud, může tento soud dojít k závěru, že jsou ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG neslučitelná čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice. V zájmu poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu se tudíž domnívám, že je třeba odpověď na třetí otázku, která byla Soudnímu dvoru položena.

103. Z ustálené judikatury vyplývá, že ve všech případech, kdy se ustanovení šesté směrnice nebo směrnice 2006/112 jeví z hlediska obsahu jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, se lze těchto ustanovení dovolávat při neexistenci prováděcích opatření přijatých ve lhůtách vůči jakýmkoli vnitrostátním předpisům neslučitelným s těmito směrnicemi nebo z důvodu, že definují práva, která jednotlivci mohou uplatňovat vůči státu [33].

104. Je tedy třeba ověřit, zda lze ustanovení čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice z hlediska obsahu považovat za bezpodmínečná a dostatečně přesná proto, aby se jich jednotlivec mohl dovolávat před vnitrostátními soudy na podporu námitek proti uplatnění vnitrostátní právní úpravy, která je v rozporu s tímto článkem.

105. V tomto ohledu mám za to, že postoj směřující proti uznání přímého účinku čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, který zaujímají zejména Irsko a rakouská vláda, pouze z toho důvodu, že se tento článek omezuje na to, aby členským státům poskytl možnost povolit na jejich území vytváření seskupení pro účely DPH, není přesvědčivý.

106. Soudní dvůr totiž již opakovaně rozhodl, že okolnost, že ustanovení směrnice nabízí členským státům možnost volby, nutně nevylučuje, že obsah práv takto přiznaných jednotlivcům může být s dostatečnou přesností určen již na základě samotných ustanovení směrnice [34].

107. Kromě toho Soudní dvůr nepovažoval ani existenci prostoru pro uvážení členských států při provádění ustanovení šesté směrnice za faktor, jenž by sám o sobě zamezil možnosti přiznat přímý účinek některým z těchto ustanovení [35].

108. Soudní dvůr konkrétně rozhodl, že i když mají členské státy nesporně určitý prostor pro uvážení při stanovení podmínek použití některých osvobození od daně stanovených šestou směrnicí, tato okolnost nebrání tomu, aby se jednotlivci, kteří mohou prokázat, že jejich daňové postavení skutečně spadá do jedné z kategorií osvobození od daně stanovených touto směrnicí, dovolávali tohoto osvobození přímo, a to zejména v případě, kdy členský stát při výkonu pravomocí, které mu přiznává toto ustanovení, přijal vnitrostátní ustanovení v rozporu s touto směrnicí, a zejména se zásadou daňové neutrality [36].

109. Tudíž okolnost, že Spolkové republice Německo při využití možnosti, kterou jí nabízí čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice, zůstává určitý prostor pro uvážení, nemusí nutně znamenat, že jsou jednotlivci zbaveni práva přímo se dovolávat ustanovení tohoto článku před vnitrostátními soudy.

33 — Zejména viz rozsudky Becker (8/81, EU:C:1982:7, bod 25); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 51); Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 33) a MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 47).

34 — Viz rozsudky Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, bod 30); Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, bod 61) a Balkan and Sea Properties a Provadinvest (C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, bod 57).

35 — Zejména viz rozsudek Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, bod 31 a citovaná judikatura). Rovněž viz rozsudek MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 51 a citovaná judikatura).

36 — Viz rozsudek Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 34 až 37). Rovněž viz rozsudek JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, bod 61).

110. Naopak mám za to, že jakmile členský stát využije možnost stanovenou v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice, tento článek přiznává všem „osobám“ právo, aby byly považovány za jedinou osobu povinnou k dani, a identifikuje tak osoby, které mohou tohoto ustanovení využít, jednoznačným, bezpodmínečným a dostatečně přesným způsobem.

111. Skutečnost, že toto ustanovení může případně obsahovat výhradu týkající se důvodů spojených s předcházením zneužívajícím praktikám nebo s bojem proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, tento závěr nezpochybňuje, neboť takové důvody kromě toho, že nejsou vyloučeny ze soudního přezkumu [37], jsou rovněž podporovány šestou směrnicí a lze je dokonce považovat za přirozená omezení v rozsahu práv přiznaných jednotlivcům touto směrnicí [38].

112. Naopak hmotněprávní podmínka čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, podle které musí být osoby navzájem „úzce“ propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby mohly tvořit jedinou osobu povinnou k dani, musí být na vnitrostátní úrovni nepochybně upřesněna. Pokud se zaměříme pouze na úzké finanční propojení, je třeba uvést, že takové propojení může záviset na proměnlivém podílu kapitálové účasti nebo na hlasovacích právech ve společnosti nebo na zvláštních smluvních vztazích mezi hospodářskými subjekty, jako je existence franšízových smluv [39]. Tato kritéria však nejsou výlučná. V každém případě členské státy, které si zvolily možnost stanovenou v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice, musí tedy přesně vymezit hmotněprávní podmínku, která je tam upravená, za okolností, kdy není možné, na rozdíl od situace osvobození od DPH, kterou lze objektivně určit na základě výkladu ustanovení šesté směrnice, určit přímo ze samotného textu tohoto článku přesný význam „úzkého“ propojení, o němž se v něm hovoří.

113. Domnívám se tedy, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice nemá přímý účinek.

114. V případě, že bude Soudní dvůr souhlasit s tímto návrhem, a jelikož předkládající soud předběžně konstatoval neslučitelnost § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG s čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice, zbývá tomuto soudu ověřit, zda lze vnitrostátní právo v maximální možné míře vykládat v souladu s unijním právem [40].

115. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že Komise v písemném vyjádření uvedla, že jeden německý daňový soud se pokusil poskytnout takový výklad, který by byl v souladu s unijním právem, když konstatoval, že takové osobní společnosti „s kapitálovou strukturou“, jako jsou komanditní společnosti ve věcech v původním řízení, mohou spadat do osobní působnosti § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG [41].

116. Takový příklad z judikatury naznačuje, přinejmenším v případě osob, které mohou být členy seskupení pro účely DPH, že výklad v souladu s unijním právem je skutečně možný a nevede k výkladu *contra legem*.

37 — Pokud jde o přímý účinek čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, *per analogiam* viz rozsudek Comune di Carpaneto Piacentino a další (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 32). V jiném kontextu rovněž viz rozsudek Gavieiro Gavieiro a Iglesias Torres (C-444/09 a C-456/09, EU:C:2010:819, bod 81).

38 — V tomto smyslu viz rozsudek Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 57 až 59).

39 — Ve výše uvedeném sdělení (s. 9) Komise navrhuje vyvozovat existenci úzkých finančních vazeb z více než 50% účasti na kapitálu nebo hlasovacích právech nebo z existence franšízových smluv. Je třeba uvést, že některé členské státy uznávají existenci takových finančních vazeb v situaci, kdy společnost vlastní alespoň 10 % základního kapitálu jiné společnosti.

40 — Zejména viz rozsudek Pfeiffer a další (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, body 108 až 114).

41 — Viz bod 34 písemného vyjádření Komise, které odkazuje na rozsudek Finanzgericht München ze dne 13. března 2013 jednacího čísla 3 K 235/10.

117. Pokud jde o podmínku týkající se začlenění člena, kterým je společnost, do podniku ovládajícího subjektu seskupení pro účely DPH, kterou je vázáno použití § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG, jak jsem již zdůraznil, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato podmínka byla v německém právu vyložena tak, že vyžaduje vztahy nadřízenosti a podřízenosti mezi členy seskupení pro účely DPH právě na základě soudního rozhodnutí.

118. Kromě již zmíněné otázky právní osobnosti, jak již bylo také uvedeno, informace poskytnuté předkládajícím soudem neumožňují určit důvody, proč hospodářské subjekty, o které se jedná ve věcech v původním řízení, nesplňují podmínku stanovenou v § 2 odst. 2 bodě 2 první větě UStG, jak ji vyložil Bundesfinanzhof.

119. V každém případě předkládajícímu soudu přísluší ve věcech v původním řízení určit, zda lze podmínku začlenění stanovenou v § 2 odst. 2 bodu 2 první větě UStG v maximální možné míře vykládat v tom smyslu, že umožňuje podnikům, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, využít možnosti vytvořit seskupení pro účely DPH, aniž by nutně udržovaly vztah podřízenosti nebo vztahy hierarchické povahy.

120. V důsledku toho navrhuji odpovědět na třetí předběžnou otázku v tom smyslu, že se osoba povinná k dani nemůže přímo dovolávat čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, avšak že přísluší předkládajícímu soudu v maximální možné míře vykládat jeho vnitrostátní právní úpravu v souladu se šestou směrnicí.

III – **Závěry**

121. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji odpovědět na otázky položené Bundesfinanzhof takto:

1) Výdaje spojené s kapitálovými operacemi vynaložené holdingovou společností, která se přímo nebo nepřímo podílí na řízení svých dceřiných společností, mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností této holdingové společnosti. Není proto třeba provést rozdělení daně z přidané hodnoty zaplacené z těchto výdajů na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti holdingové společnosti. V případě, že holdingová společnost uskutečňuje plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, a plnění, které jsou od ní osvobozena, vypočítá se nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu na základě metody poměrné části, jak je stanovena v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

2) Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice 77/388 brání tomu, aby členský stát při využití možnosti, kterou nabízí toto ustanovení, podmínil vytvoření seskupení pro účely DPH tím, že všichni členové tohoto seskupení musí mít právní osobnost, není-li tato podmínka při dodržení zásady daňové neutrality odůvodněna předcházením zneužívajícím praktikám nebo bojem proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

   Vnitrostátní právní úprava, podle níž lze dosáhnout úzkého finančního, hospodářského a organizačního propojení ve smyslu čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice 77/388 pouze tehdy, existují-li mezi členy seskupení pro účely DPH vztahy nadřízenosti a podřízenosti, může být v souladu s tímto článkem za předpokladu, že je nezbytná a přiměřená s ohledem na sledování cílů spočívajících v předcházení zneužívání daňového režimu nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, přičemž musí být dodrženo unijní právo, a zejména pak zásada daňové neutrality, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

3) Osoba povinná k dani se nemůže přímo dovolávat čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice 77/388, avšak předkládajícímu soudu přísluší v maximální možné míře vykládat jeho vnitrostátní právní úpravu v souladu se šestou směrnicí.