Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. července 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — DPH — Šestá směrnice 77/388/EHS — Článek 17 — Nárok na odpočet daně — Částečný odpočet daně — DPH zaplacená holdingovými společnostmi v souvislosti s nabytím kapitálu investovaného do jejich dceřiných společností — Služby poskytované dceřiným společnostem — Dceřiné společnosti založené ve formě osobních společností — Článek 4 — Vytvoření skupiny osob, jež mohou být považovány za jedinou osobu povinnou k dani — Podmínky — Nutnost vztahu podřízenosti — Přímý účinek“

Ve spojených věcech C-108/14 a C-109/14,

jejichž předmětem jsou dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 11. prosince 2013, došlými Soudnímu dvoru dne 6. března 2014, v řízeních

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

proti

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

a

Finanzamt Hamburg-Mitte

proti

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev, J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: I. Illéssy, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. ledna 2015,

* Jednací jazyk: němčina.

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG M. Hertwig a G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, a C. Hensellem, Rechtsanwalt,

— za Marenave Schiffahrts AG A. Freshem, Prozessbevollmächtigter,

— za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za Irsko E. Creedon a J. Quaney, jakož i A. Joycem, jako zmocněnci, ve spolupráci s N. J. Traversem, barrister,

— za rakouskou vládu C. Pesendorfer, jako zmocněnkyní,

— za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk-Szaładzińska, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království V. Kaye, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s O. Thomasem, barrister,

— za Evropskou komisi M. Wasmeierem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. března 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 4 a 17 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 23), ve znění směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006 (Úř. věst. L 221, s. 9, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů, a to mezi společností Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (dále jen „Larentia + Minerva“) a Finanzamt Nordenham (správce daně města Nordenham, Německo) (C-108/14) a mezi Finanzamt Hamburg-Mitte (správce daně okresu Hamburk-střed, Německo) a společností Marenave Schiffahrts AG (dále jen „Marenave“) (C-109/14), jejichž předmětem jsou podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou tyto holdingové společnosti zaplatily na vstupu v souvislosti s nabytím kapitálu určeného na nákup obchodních podílů v dceřiných společnostech založených ve formě osobních společností, kterým tyto holdingové společnosti posléze poskytovaly služby podléhající DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 4 šesté směrnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje [se považuje zejména] využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]

4. Použitím slova ‚samostatně' v odstavci 1 se vylučují z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

S výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

Členský stát využívající možnost volby uvedenou v druhém pododstavci může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě použití tohoto ustanovení.

[...]“

4 Článek 17 šesté směrnice stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Členské státy nicméně mohou:

a) povolit osobě povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;

b) vyžadovat od osoby povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pro každou oblast oddělené účetnictví;

c) povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části;

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;

e) stanovit, že pokud je daň, jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.

[...]“

Německé právo

5 Ustanovení § 2 zákona o dani z obratu z roku 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I, s. 386), stanoví:

„1. Podnikatelem je ten, kdo samostatně vykonává průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost. Podnik zahrnuje veškerou průmyslovou, obchodní či profesní činnost podnikatele. ‚Průmyslovou, obchodní či profesní činností‘ se rozumí veškerá soustavná činnost vykonávaná za účelem získávání příjmu, a to i v případě, že je vykonávána bez úmyslu dosažení zisku, nebo v případě, že seskupení osob vykonává činnost pouze ve vztahu ke svým členům.

2. Profesní, průmyslová či obchodní činnost není vykonávána samostatně:

1. pokud jsou fyzické osoby jednotlivě nebo společně začleněny do podniku tak, že jsou povinny řídit se pokyny podnikatele,

2. pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skutečné vztahy finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do podniku ovládajícího subjektu (daňová jednotka). Účinky daňové jednotky se omezují na interní plnění mezi pobočkami podniku usazenými v tuzemsku. Tyto pobočky se považují za jediný podnik. Nachází-li se řízení ovládajícího subjektu v zahraničí, považuje se za podnikatele hospodářsky nejdůležitější pobočka podniku v tuzemsku.

[...]“

6 Podle § 15 tohoto zákona:

„1. Podnikatel může odečíst tyto daně zaplacené na vstupu:

1. daň dlužnou ze zákona za dodání a jiná plnění, která byla uskutečněna jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku [...]

2. Z odpočtu daně zaplacené na vstupu je vyloučena daň za dodání zboží, dovoz zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství nebo za jiná plnění, která podnikatel používá k uskutečňování následujících plnění:

1. plnění osvobozená od daně

[...]

3. Vyloučení odpočtu uvedené v odstavci 2 se nepoužije, pokud plnění

1. v případech uvedených v odst. 2 bodu 1,

a) jsou osvobozena od daně podle § 4 bodů 1 až 7, § 25 odst. 2 nebo podle ustanovení uvedených v § 26 odst. 5, [...]

[...]

4. Používá-li podnikatel zboží dodané, dovezené nebo pořízené uvnitř Společenství pro svůj podnik nebo jemu poskytnuté jiné plnění jen zčásti k uskutečňování plnění, u kterých je vyloučen odpočet daně zaplacené na vstupu, není odpočitatelná ta část daně zaplacené na vstupu, která hospodářsky připadá na uvedená plnění. Podnikatel může neodpočitatelné částky stanovit na základě objektivního odhadu. Určení neodpočitatelné části daně podle poměru mezi obratem, který vylučuje odpočet daně, a obratem, který opravňuje k odpočtu daně, je přípustný pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské přiřazení [...]“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-108/14

7 Společnost Larentia + Minerva vlastní jakožto komanditista obchodní podíly ve výši 98 % ve dvou dceřiných společnostech založených ve formě komanditních společností se společností s ručením omezeným jakožto komplementářem (GmbH & Co. KG). Mimoto jim jakožto „řídící holdingová společnost“ za úplatu poskytuje plnění ve formě administrativních a obchodních služeb.

8 V případě těchto plnění podléhajících DPH provedla společnost Larentia + Minerva úplný odpočet této daně, kterou zaplatila na vstupu v souvislosti s nabytím kapitálu od třetí osoby, jenž byl použit k financování jejích vkladů do dceřiných společností a poskytování těchto služeb.

9 Finanzamt Nordenham povolil tento odpočet jen v omezené míře, jelikož podle jeho názoru pouhé vlastnictví obchodních podílů v dceřiných společnostech nezakládá nárok na odpočet daně. 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, Německo), který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 12. května 2011. Společnost Larentia + Minerva podala proti tomuto rozsudku k Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) opravný prostředek „Revision“.

10 Předkládající soud si klade otázku ohledně způsobu, jakým se vypočítá odpočet DPH na vstupu, pokud tento odpočet může být pouze částečný, a dále otázku působnosti čl. 4 odst. 4 šesté směrnice týkajícího se „seskupení pro účely DPH“, jehož se dovolává společnost Larentia + Minerva. V posledně uvedeném ohledu se tento soud zejména zamýšlí nad tím, zda je vnitrostátní právo slučitelné s tímto ustanovením, když vylučuje, aby toto ustanovení využívaly osobní společnosti, a vyžaduje, aby byly dceřiné společnosti k ovládajícímu subjektu ve vztahu podřízenosti.

11 Za těchto podmínek se Bundesgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Podle jaké metody je třeba vypočítat (poměrnou část) odpočtu daně, kterou holdingová společnost zaplatila na vstupu z plnění souvisejících s nabytím kapitálu určeného k nákupu obchodních podílů v dceřiných společnostech, pokud tato holdingová společnost později (jak bylo od počátku zamýšleno) poskytuje těmto společnostem různá plnění podléhající dani?

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 […]?“

Věc C-109/14

12 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 eura.

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

14 Rozhodnutím ze dne 15. ledna 2009 Finanzamt Hamburg-Mitte nepovolil odpočet odpovídající této částce. Rozsudkem ze dne 10. prosince 2012 Finanzgericht Hamburg-Mitte (finanční soud okresu Hamburk-střed) žalobě proti tomuto rozhodnutí podané společností Marenave vyhověl. Finanzamt Hamburg-Mitte podal proti tomuto rozsudku k Bundesfinanzhof opravný prostředek „Revision“.

15 Předkládající soud se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru tytéž předběžné otázky, jaké jsou uvedeny v bodě 11 tohoto rozsudku.

16 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 26. března 2014 byly věci C-108/14 a C-109/14 spojeny pro účely písemné i ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K první otázce

17 První otázkou se předkládající soud v souvislosti se situací, ve které je odpočet DPH zaplacené na vstupu možný pouze v rozsahu, v němž náklady vynaložené osobou povinnou k dani mohou být přičteny její hospodářské činnosti pouze částečně, zamýšlí nad způsobem výpočtu, podle kterého musí být DPH na vstupu takto zaplacená holdingovou společností z plnění souvisejících s nabytím kapitálu určeného k nákupu obchodních podílů v dceřiných společnostech rozdělena mezi hospodářské a nehospodářské činnosti uvedené společnosti.

18 V tomto ohledu je nutno zaprvé připomenout, že holdingová společnost, jejímž jediným předmětem činnosti je účast v jiných podnicích, aniž se přímo či nepřímo podílí na řízení těchto podniků, není osobou povinnou k DPH ve smyslu článku 4 šesté směrnice a nemá nárok na odpočet daně podle článku 17 této směrnice s výjimkou práv, která má tato společnost jakožto akcionář či společník (viz zejména rozsudky Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 18, a Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 31).

19 Pouhé nabytí a pouhé vlastnictví obchodních podílů nelze považovat za hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice zakládající postavení osoby povinné k dani. Pouhé převzetí finanční účasti v jiných podnicích totiž není využíváním majetku za účelem získávání pravidelného příjmu, jelikož případná dividenda jakožto výnos z této účasti plyne z pouhého vlastnictví majetku (viz zejména rozsudky Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 19, a Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 32).

20 Jinak tomu je v případě, kdy je účast spojena s přímým či nepřímým podílením se na řízení společností, v níž došlo k převzetí účasti, aniž jsou dotčena práva osoby, jež převzala účast, jakožto akcionáře nebo společníka (viz zejména rozsudky Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 20, a Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 33).

21 Podílení se holdingové společnosti na řízení společností, v nichž převzala účast, je hospodářskou činností ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, jestliže implikuje provádění plnění podléhajících DPH na základě článku 2 této směrnice, jako jsou poskytování administrativních, finančních, obchodních a technických služeb holdingovou společností jejím dceřiným společnostem (viz zejména rozsudky Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 22, a Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34).

22 Zadruhé je třeba rovněž připomenout, že nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se bezprostředně pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu. Jakékoliv omezení nároku na odpočet daně má dopad na úroveň daňového zatížení a musí se uplatnit podobně ve všech členských státech. V důsledku toho jsou odchylky povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz zejména rozsudek Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 35).

23 K tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, tak předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz zejména rozsudky Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 31, a Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 36).

24 Nárok na odpočet daně je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů posledně uvedené osoby a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani. (viz zejména rozsudky Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 33, a Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37).

25 Jak uvedl generální advokát v bodě 39 svého stanoviska, je za těchto podmínek třeba na výdaje holdingové společnosti spojené s nabytím účastí v jejích dceřiných společnostech, na jejichž řízení se tato holdingová společnost podílí, a která v tomto ohledu vykonává hospodářskou činnost, jak bylo připomenuto v bodě 21 tohoto rozsudku, pohlížet tak, že připadají na hospodářskou činnost této holdingové společnosti a že DPH zaplacená z těchto výdajů zakládá nárok na odpočet v plné výši podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

26 Co se týče režimu pro odpočet daně stanoveného v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, platí, že se vztahuje pouze na případy, kdy osoba povinná k dani využívá zboží a služby k hospodářským plněním zakládajícím nárok na odpočet a hospodářským plněním nezakládajícím nárok na odpočet, tj. na zboží a služby se smíšeným využitím. Členské státy mohou využít jedné z metod odpočtu stanovených v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci pouze pro uvedené zboží a služby (rozsudek Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40).

27 Pravidla v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice se týkají DPH na vstupu, která zatěžuje výdaje spojené výlučně s hospodářskými plněními. Stanovení metod a kritérií pro rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit účel a systematiku této směrnice

a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností (rozsudky Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, body 33 a 39, jakož i Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 42).

28 V projednávaném případě z informací předkládajícího soudu vyplývá, že ve věcech v původním řízení jsou holdingové společnosti osobami povinnými k DPH z důvodu hospodářské činnosti tvořené službami, které poskytují za úplatu všem svým dceřiným společnostem. DPH zaplacená z výdajů na pořízení těchto služeb by tedy měla být odpočtena v plné výši, ledaže by hospodářská plnění uskutečněná na výstupu byla na základě šesté směrnice osvobozena od DPH, přičemž v takovém případě by se nárok na odpočet daně mohl uplatnit pouze v souladu s pravidly stanovenými v čl. 17 odst. 5 této směrnice.

29 Tedy pouze v případě, že by předkládající soud shledal, že účasti, jež jsou výsledkem kapitálových plnění, která uskutečnily holdingové společnosti, o které se jedná ve věcech v původním řízení, zahrnovaly zčásti jiné dceřiné společnosti, na jejichž řízení se tyto holdingové společnosti nepodílí, jak je uvedeno v první otázce předkládajícího soudu, by DPH zaplacená z výdajů na tato plnění mohla být odečtena pouze částečně. V takovém případě totiž pouhé vlastnictví obchodních podílů holdingových společností v dceřiných společnostech nelze považovat za hospodářskou činnost těchto holdingových společností, a je tedy nutné rozdělit DPH zaplacenou na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti uvedených společností.

30 V tomto rámci mohou členské státy případně uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč, aniž se musejí omezovat na jednu z těchto metod (rozsudek Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 38).

31 Pouze vnitrostátním orgánům tudíž přísluší, aby pod soudním dohledem a při zohlednění účelu a systematiky šesté směrnice stanovily kritéria pro rozdělení mezi hospodářské a nehospodářské činnosti, která objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností (rozsudek Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 39).

32 Za těchto podmínek a na základě týchž úvah, které vyjádřil generální advokát v bodech 20 a 21 svého stanoviska, nepřísluší Soudnímu dvoru, aby nahradil normotvůrce Evropské unie nebo vnitrostátní orgány při stanovení obecné metody výpočtu poměru mezi hospodářskými a nehospodářskými činnostmi.

33 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že:

— na výdaje holdingové společnosti spojené s nabytím účastí v jejích dceřiných společnostech, na jejichž řízení se tato holdingová společnost podílí, a která v tomto ohledu vykonává hospodářskou činnost, je třeba pohlížet tak, že jsou součástí jejích režijních výdajů a že DPH zaplacená z těchto výdajů musí být v zásadě odečtena v plné výši, ledaže by určitá hospodářská plnění uskutečněná na výstupu byla na základě šesté směrnice osvobozena od DPH, přičemž v takovém případě by se nárok na odpočet daně mohl uplatnit pouze v souladu s pravidly stanovenými v čl. 17 odst. 5 této směrnice;

— na výdaje holdingové společnosti spojené s nabytím účastí v dceřiných společnostech této holdingové společnosti, která se podílí na řízení pouze některých z těchto společností a ve vztahu k ostatním z těchto společností naopak nevykonává hospodářskou činnost, je třeba pohlížet tak, že jsou součástí jejích režijních výdajů pouze částečně, takže DPH zaplacená z těchto výdajů může být odečtena pouze poměrně, a to z výdajů, které připadají na hospodářskou činnost, v souladu s kritérii pro rozdělení vymezenými členskými státy, které při výkonu této pravomoci musí

zohlednit – což přísluší ověřit vnitrostátním soudům – účel a systematiku šesté směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na hospodářskou a nehospodářskou činnost.

Ke druhé otázce

34 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby právo členského státu vyhrazovalo možnost vytvořit seskupení osob, které mohou být považovány za jedinou osobu povinnou k DPH (dále jen „seskupení pro účely DPH“), jak je uvedeno v tomto ustanovení, pouze subjektům, jež mají právní osobnost a jsou k ovládajícímu subjektu tohoto seskupení ve vztahu podřízenosti.

35 Předkládající soud se zamýšlí nad otázkou působnosti tohoto ustanovení v rozsahu, v němž je možnost jeho uplatnění před ním dovolávána. Jak uvedl generální advokát v bodě 55 svého stanoviska, odpověď na tuto otázku může mít, na rozdíl od pochybností vyjádřených v tomto ohledu Irskem v jeho písemném vyjádření, význam pro řešení sporů v původním řízení. Status seskupení pro účely DPH udělený holdingové společnosti a jejím dceřiným společnostem by totiž mohl vést k tomu, že by tomuto seskupení byl z důvodu úplatných plnění mezi dceřinými společnostmi a třetími podniky přiznán nárok na úplný odpočet DPH zaplacené na vstupu z kapitálových plnění uskutečněných holdingovou společností.

36 Co se týče odpovědi na meritum druhé otázky, je třeba připomenout, že Soudní dvůr stran výkladu čl. 11 prvního pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), jehož znění bylo převzato ze znění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, konstatoval, že tato ustanovení, která umožňují, aby každý členský stát považoval za jedinou osobu povinnou k dani několik osob usazených na jeho území, jež jsou právně nezávislé, ale navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, nečiní své použití závislým na jiných podmínkách (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Irsko, C-85/11, EU:C:2013:217, bod 36).

37 Je tak třeba zaprvé uvést, že na rozdíl od jiných ustanovení šesté směrnice, zejména článků 28a a 28b, které se vztahují výslovně na „právnické osoby“, čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice, který odkazuje na „osoby“, sám o sobě ze své působnosti nevylučuje subjekty, jako jsou komanditní společnosti dotčené ve věcech v původním řízení, jež postrádají právní osobnost.

38 Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice ani výslovně nestanoví, že členské státy mohou uložit jiné podmínky pro to, aby hospodářské subjekty mohly vytvořit seskupení pro účely DPH (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35), a zvláště nestanoví, že členské státy mohou požadovat, aby se členy seskupení pro účely DPH mohly stát pouze subjekty s právní osobností.

39 Je tedy nutné ověřit, zda prostor pro uvážení, který mají členské státy, jež mohou na svém území povolit vytvoření takových seskupení pro účely DPH, je opravňuje k tomu, aby z působnosti čl. 4 odst. 4 šesté směrnice vyloučily subjekty, které nemají právní osobnost.

40 Z důvodové zprávy k návrhu Komise [COM(73) 950 final], jenž vedl k přijetí šesté směrnice, vyplývá, že unijní normotvůrce přijetím čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce této směrnice zamýšlel umožnit členským státům – v zájmu administrativního zjednodušení nebo zamezení některým zneužíváním daňového režimu, například rozčleněním jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem čistě právní nezávislosti (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37).

41 Soudní dvůr v tomto ohledu rozhodl, že za účelem uplatnění čl. 11 prvního pododstavce směrnice 2006/112 mohou členské státy v rámci svého prostoru pro uvážení podřídit použití režimu seskupení pro účely DPH určitým omezením, jsou-li tato omezení v souladu s cíli této směrnice spočívajícími v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, body 38 a 39).

42 I když šestá směrnice neobsahovala až do vstupu v platnost třetího pododstavce čl. 4 odst. 4 přijatého na základě směrnice 2006/69 výslovná ustanovení srovnatelná s ustanoveními čl. 11 druhého pododstavce směrnice 2006/112, tato okolnost nicméně nezbavovala členské státy možnosti přijmout před tímto vstupem v platnost užitečná rovnocenná opatření, jelikož boj členských států proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem představuje cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí i v případě neexistence výslovného zmocnění unijního normotvůrce (v tomto smyslu viz rozsudek Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 70 a 71).

43 Avšak předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda vyloučení možnosti, aby subjekty bez právní osobnosti využívaly režim seskupení pro účely DPH, jak vyplývá z vnitrostátního práva rozhodného ve věcech v původním řízení, představuje opatření, jež je nezbytné a vhodné s ohledem na takové cíle spočívající v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

44 Zadruhé ze samotného znění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice vyplývá, že každý členský stát může považovat za jedinou osobu povinnou k dani několik osob usazených na jeho území, které jsou právně nezávislé, ale navzájem úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Pouze úzká povaha vztahů propojujících tyto osoby tedy nemůže v případě neexistence jakéhokoliv jiného požadavku vést k závěru, že unijní normotvůrce měl v úmyslu vyhradit režim seskupení pro účely DPH pouze subjektům, jež jsou k posuzovanému ovládajícímu subjektu seskupení podniků ve vztahu podřízenosti.

45 I když na základě takového vztahu podřízenosti lze předpokládat úzkou povahu vztahů mezi dotčenými osobami, nemůže však být v zásadě považován za nezbytnou podmínku pro vytvoření seskupení pro účely DPH, jak uvedl generální advokát v bodě 99 svého stanoviska. Jinak by tomu bylo pouze ve výjimečných případech, kdy by taková podmínka v konkrétním vnitrostátním kontextu byla opatřením, jež je nezbytné i vhodné pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

46 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní právní úprava vyhrazovala možnost vytvořit seskupení pro účely DPH, jak je uvedeno v tomto ustanovení, pouze subjektům, jež mají právní osobnost a jsou k ovládajícímu subjektu tohoto seskupení ve vztahu podřízenosti, nejsou-li tyto dva požadavky opatřeními, jež jsou nezbytná a vhodná pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Ke třetí otázce

47 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda může být čl. 4 odst. 4 šesté směrnice považován za ustanovení s přímým účinkem, jehož se osoby povinné k dani mohou vůči svému členskému státu dovolávat v případě, že právní úprava tohoto státu není s tímto ustanovením slučitelná a nemůže být v souladu s ním vykládána.

48 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich před vnitrostátními soudy vůči státu, jestliže směrnici neprovedl ve stanovené lhůtě do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně (viz zejména rozsudek GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 29).

49 Ustanovení unijního práva je bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany unijních orgánů nebo orgánů členských států (viz zejména rozsudek GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 30).

50 Jak uvedl generální advokát v bodě 112 svého stanoviska, podmínka stanovená v čl. 4 odst. 4 šesté směrnice, podle které musí být dotčené osoby navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby mohly vytvořit seskupení pro účely DPH, musí být na vnitrostátní úrovni upřesněna. Tento článek má tak podmínečnou povahu, jelikož předpokládá přijetí vnitrostátních ustanovení vymezujících konkrétní rozsah takových vazeb.

51 V důsledku toho čl. 4 odst. 4 šesté směrnice nesplňuje podmínky požadované k tomu, aby zakládal přímý účinek.

52 Na třetí otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 4 odst. 4 šesté směrnice nemůže být považován za ustanovení s přímým účinkem, jehož se osoby povinné k dani mohou vůči svému členskému státu dovolávat v případě, že právní úprava tohoto státu není s tímto ustanovením slučitelná a nemůže být v souladu s ním vykládána.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, musí být vykládán v tom smyslu, že:**

   — **na výdaje holdingové společnosti spojené s nabytím účastí v jejích dceřiných společnostech, na jejichž řízení se tato holdingová společnost podílí, a která v tomto ohledu vykonává hospodářskou činnost, je třeba pohlížet tak, že jsou součástí jejích režijních výdajů a že daň z přidané hodnoty zaplacená z těchto výdajů musí být v zásadě odečtena v plné výši, ledaže by určitá hospodářská plnění uskutečněná na výstupu byla na základě šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/69, osvobozena od daně z přidané hodnoty, přičemž v takovém případě by se nárok na odpočet daně mohl uplatnit pouze v souladu s pravidly stanovenými v čl. 17 odst. 5 této směrnice;**

   — **na výdaje holdingové společnosti spojené s nabytím účastí v dceřiných společnostech této holdingové společnosti, která se podílí na řízení pouze některých z těchto společností a ve vztahu k ostatním z těchto společností naopak nevykonává hospodářskou činnost, je třeba pohlížet tak, že jsou součástí jejích režijních výdajů pouze částečně, takže daň z přidané hodnoty zaplacená z těchto výdajů může být odečtena pouze poměrně, a to z výdajů, které připadají na hospodářskou činnost, v souladu s kritérii pro rozdělení vymezenými**

členskými státy, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit – což přísluší ověřit vnitrostátním soudům – účel a systematiku šesté směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na hospodářskou a nehospodářskou činnost.

2) **Článek 4 odst. 4 druhý podostavec šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/69, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní právní úprava vyhrazovala možnost vytvořit seskupení osob, které mohou být považovány za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, jak je uvedeno v tomto ustanovení, pouze subjektům, jež mají právní osobnost a jsou k ovládajícímu subjektu tohoto seskupení ve vztahu podřízenosti, nejsou-li tyto dva požadavky opatřeními, jež jsou nezbytná a vhodná pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.**

3) **Článek 4 odst. 4 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2006/69, nemůže být považován za ustanovení s přímým účinkem, jehož se osoby povinné k dani mohou vůči svému členskému státu dovolávat v případě, že právní úprava tohoto státu není s tímto ustanovením slučitelná a nemůže být v souladu s ním vykládána.**

Podpisy.