Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 16. júla 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — DPH — Šiesta smernica 77/388/EHS — Článok 17 — Právo na odpočet — Čiastočný odpočet — DPH zaplatená holdingovými spoločnosťami za nadobudnutie kapitálu investovaného do ich dcérskych spoločností — Poskytnutie služieb dodaných dcérskym spoločnostiam — Dcérske spoločnosti založené ako osobné spoločnosti — Článok 4 — Vznik skupiny osôb, ktoré možno považovať za jednu zdaniteľnú osobu — Podmienky — Požiadavka vzťahu podriadenosti — Priamy účinok“

V spojených veciach C-108/14 a C-109/14,

ktorých predmetom sú dva návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Bundesfinanzhof (Nemecko) z 11. decembra 2013 a doručené Súdnemu dvoru 6. marca 2014, ktoré súvisia s konaniami:

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

proti

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

a

Finanzamt Hamburg-Mitte

proti

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca), A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. januára 2015,

* Jazyk konania: nemčina.

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, v zastúpení: M. Hertwig a G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, a C. Hensell, Rechtsanwalt,

— Marenave Schiffahrts AG, v zastúpení: A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— Írsko, v zastúpení: E. Creedon, J. Quaney a A. Joyce, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci N. J. Travers, barrister,

— rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, splnomocnená zástupkyňa,

— poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk-Szaładzińska, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: V. Kaye, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci O. Thomas, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. marca 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článkov 4 a 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006 (Ú. v. EÚ L 221, s. 9, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov na jednej strane medzi spoločnosťou Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (ďalej len „Larentia + Minerva“) a Finanzamt Nordenham (Daňový úrad v Nordenhame, Nemecko) (C-108/14) a na druhej strane Finanzamt Hamburg-Mitte (Daňový úrad Hamburg-Mitte, Nemecko) a spoločnosťou Marenave Schiffahrts AG (ďalej len „Marenave“) (C-109/14) vo veci podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú holdingové spoločnosti zaplatili na vstupe za nadobudnutie kapitálu použitého na zabezpečenie podielov v dcérskych spoločnostiach, ktoré boli založené ako osobné spoločnosti, a ktorým následne poskytli plnenia podliehajúce DPH.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 4 šiestej smernice stanovuje:

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

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

…

4. Použitie výrazu ‚nezávisle' v odseku 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo iným právnym zväzkom vytvárajúcim vzťah zamestnávateľa a zamestnanca z pohľadu pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa.

Na základe konzultácií uvedených v článku 29 môže každý členský štát považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.

Členský štát, ktorý využíva možnosť ustanovenú v druhom pododseku, môže prijať všetky opatrenia potrebné na zabránenie tomu, aby uplatňovaním tohto ustanovenia mohlo dochádzať k daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

…"

4 Podľa článku 17 šiestej smernice:

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

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné [tieto – *neoficiálny preklad*] položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

…

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka [zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*].

Členské štáty však majú právo:

a) splnomocniť daňovníka, aby určil [umožniť zdaniteľnej osobe, aby stanovila – *neoficiálny preklad*] pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým [pod podmienkou – *neoficiálny preklad*], že za každý sektor [pre každú oblasť – *neoficiálny preklad*] bude vedený samostatný účet;

b) nútiť daňovníka, aby určil [uložiť zdaniteľnej osobe povinnosť, aby stanovila – *neoficiálny preklad*] časť za každý sektor [pre každú oblasť – *neoficiálny preklad*] svojej podnikateľskej činnosti a viedol samostatné účty za každý sektor;

c) splnomocniť alebo nútiť daňovníka [umožniť alebo uložiť zdaniteľnej osobe povinnosť – *neoficiálny preklad*], aby robil odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb;

d) splnomocniť alebo nútiť daňovníka [umožniť alebo uložiť zdaniteľnej osobe povinnosť – *neoficiálny preklad*], aby robil odpočet podľa pravidla uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach;

e) v prípade, keď ide o daň z pridanej hodnoty, ktorá sa daňovníkovi neodpočíta, táto je nesignifikantná a treba ju považovať za nulu [v prípade, ak je DPH, ktorú zdaniteľná osoba nemôže odpočítať zanedbateľná, stanoviť, že sa na ňu neprihliadne – *neoficiálny preklad*].

…“

Nemecké právo

5 Podľa § 2 nemeckého zákona o dani z obratu z roku 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBI. I, s. 386):

„1. Za podnikateľa sa považuje osoba, ktorá samostatne vykonáva priemyselnú, obchodnú, remeselnú alebo podnikateľskú činnosť. Podnik zahŕňa všetky priemyselné, obchodné, remeselné alebo podnikateľské činnosti podnikateľa. Za ‚priemyselnú, obchodnú, remeselnú alebo podnikateľskú činnosť' sa považuje akákoľvek sústavná činnosť vykonávaná na účely dosiahnutia príjmu, aj keď úmysel dosiahnuť zisk absentuje, alebo ak združenie osôb vykonáva svoje činnosti iba vo vzťahu ku svojim členom.

2. Priemyselná, obchodná, remeselná alebo podnikateľská činnosť sa nevykonáva ako nezávislá činnosť,

(1) ak sú fyzické osoby individuálne alebo spoločne zapojené do podniku tak, že sú povinné postupovať podľa inštrukcií podnikateľa;

(2) ak je právnická osoba podľa celkovej podoby skutočných pomerov finančne, hospodársky a organizačne začlenená do podniku daňového subjektu (daňová jednotka). Účinky daňovej jednotky sa obmedzujú na interné plnenia medzi pobočkami podniku so sídlom na území krajiny. S týmito pobočkami sa musí zaobchádzať ako s jediným podnikom. Ak sa vedenie daňového subjektu nachádza v zahraničí, pobočka, ktorá je v krajine z ekonomického hľadiska najväčšia, sa považuje za podnikateľa.

…“

6 Podľa § 15 tohto zákona:

„1. Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy dane zaplatené na vstupe:

(1) zo zákona splatnú daň za dodávky a iné služby, ktoré v prospech jeho podniku poskytol iný podnikateľ. …

2. Z odpočtu dane na vstupe je vylúčená daň za dodávku, dovoz a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj za iné plnenia, ktoré podnikateľ používa na uskutočňovanie nasledujúcich plnení:

(1) plnení oslobodených od dane,

…

3. Vylúčenie odpočtu uvedeného v odseku 2 sa neuplatní, ak plnenia

(1) v prípadoch uvedených v ods. 2 bode 1,

a) sú oslobodené od dane podľa § 4 bodov 1 až 7, § 25 ods. 2 alebo podľa ustanovení uvedených v § 26 ods. 5,…

…

4. Ak podnikateľ používa tovar alebo iné plnenia, ktoré boli dodané alebo nadobudnuté v Spoločenstve iba sčasti na účely uskutočnenia plnení, ktoré ho neoprávňujú na odpočet, časť dane zaplatenej na vstupe a ktorú možno hospodársky priradiť k týmto plneniam, nemožno odpočítať. Podnikateľ môže primerane odhadnúť sumy, ktoré nemožno odpočítať. Stanovenie neodpočítateľnej časti dane podľa percenta z obratu, ktoré neoprávňuje na odpočet v porovnaní s obratom, ktorý na odpočet oprávňuje, je prípustné len vtedy, keď nie je možné žiadne iné hospodárske priradenie.

…“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-108/14

7 Spoločnosť Larentia + Minerva vlastní ako komanditista 98 % podiel v dvoch dcérskych spoločnostiach s právnou formou komanditných spoločností s ručením obmedzeným (GmbH & Co. KG). Ako „riadiaci holding“ im okrem iného poskytuje administratívne a obchodné služby za odplatu.

8 V prípade týchto plnení podliehajúcich DPH Larentia + Minerva uplatnila úplný odpočet tejto dane, ktorú zaplatila na vstupe v súvislosti s nadobudnutím kapitálu od tretej strany, ktorý slúžil na financovanie jej podielov v jej dcérskych spoločnostiach a poskytovanie služieb.

9 Finanzamt Nordenham (Daňový úrad v Nordenhame) povolil tento odpočet len v obmedzenej miere, keďže samotné vlastníctvo podielov v dcérskych spoločnostiach podľa tohto úradu neoprávňuje na odpočet. Spoločnosť Larentia + Minerva napadla opravný daňový výmer týkajúci sa DPH za rok 2005 z 24. septembra 2007 na Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Dolné Sasko), ktorý žalobu zamietol rozsudkom z 12. mája 2011. Spoločnosť Larentia + Minerva následne podala na Bundesfinanzhof (Nemecký spolkový finančný súd) opravný prostriedok „Revision“ proti tomuto rozsudku.

10 Vnútroštátny súd sa pýta na jednej strane na spôsob stanovenia výšky odpočtu DPH zaplatenej na vstupe v prípade, ak možno vykonať len čiastočný odpočet a na druhej strane na pôsobnosť článku 4 ods. 4 šiestej smernice týkajúceho sa „skupiny na účely DPH“, na ktorú sa odvoláva Larentia + Minerva. V tomto ohľade sa vnútroštátny súd najmä pýta, či je vnútroštátne právo v súlade s týmto ustanovením, keď vylučuje osobné spoločnosti z možnosti uplatnenia tohto ustanovenia a medzi dcérskymi spoločnosťami a daňovým subjektom vyžaduje vzťah podriadenosti.

11 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Podľa akej metódy sa vypočíta (pomerný) odpočet dane holdingovej spoločnosti z plnení na vstupe v súvislosti s nadobudnutím kapitálu na účely nadobudnutia podielov v dcérskych spoločnostiach, keď neskôr holdingová spoločnosť (ako to mala od začiatku v úmysle) poskytuje týmto spoločnostiam rôzne plnenia podliehajúce dani?

2. Bráni ustanovenie upravujúce možnosť považovať niekoľko osôb za jednu zdaniteľnú osobu podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice… takej vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej (po prvé) do podniku inej zdaniteľnej osoby (tzv. daňový subjekt) môže byť začlenená len právnická osoba – nie však osobná spoločnosť – a ktorá (po druhé) vyžaduje, aby táto právnická osoba bola finančne, hospodársky a organizačne (v zmysle vzťahu nadradenosti a podradenosti) začlenená do podniku daňového subjektu?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku: môže sa zdaniteľná osoba odvolávať priamo na článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice…?“

Vec C-109/14

12 Spoločnosť Marenave zvýšila v roku 2006 svoje základné imanie a náklady na vydanie akcií spojené so zvýšením základného imania viedli k platbe DPH vo výške 373 347,57 eura.

13 V tom istom roku táto spoločnosť ako holding nadobudla za odplatu podiely v štyroch „komanditných lodných spoločnostiach“, v prípade ktorých sa zapájala do obchodného riadenia. Od DPH splatnej z dôvodu príjmov dosiahnutých z tejto riadiacej činnosti v roku 2006 predovšetkým odpočítala celú sumu DPH vo výške 373 347,57 eura zaplatenú na vstupe.

14 Rozhodnutím z 15. januára 2009 Finanzamt Hamburg-Mitte (Daňový úrad Hamburg-Mitte) nepovolil odpočet zodpovedajúci tejto sume. Finanzgericht Hamburg-Mitte (Finančný súd Hamburg-Mitte) však rozsudkom z 10. decembra 2012 vyhovel odvolaniu, ktoré Marenave podala proti tomuto rozhodnutiu. Finanzamt Hamburg-Mitte podal proti tomuto rozsudku na Bundesfinanzhof opravný prostriedok „Revision“.

15 Vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru rovnaké otázky, ako sú uvedené v bode 11 tohto rozsudku.

16 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 26. marca 2014 boli veci C-108/14 a C-109/14 spojené na spoločné konanie na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania a rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

17 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd, ktorý vychádza zo situácie, keď je odpočet DPH zaplatenej na vstupe prípustný len v rozsahu, v akom možno náklady vynaložené zdaniteľnou osobou len sčasti pripísať jej hospodárskej činnosti, pýta na spôsoby výpočtu, podľa ktorých sa DPH zaplatená na vstupe holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím kapitálu na účely nadobudnutia podielov v dcérskych spoločnostiach má rozvrhnúť medzi hospodársku a nehospodársku činnosť uvedenej spoločnosti.

18 V tomto ohľade je v prvom rade potrebné pripomenúť, že holdingová spoločnosť, ktorej jediným účelom je nadobudnutie podielov v iných spoločnostiach bez toho, aby sa priamo alebo nepriamo zapájala do vedenia týchto spoločností okrem práv, ktoré táto holdingová spoločnosť vlastní ako akcionár alebo spoločník, nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH v zmysle článku 4 šiestej smernice, a nemá ani právo na odpočet dane podľa článku 17 tejto smernice (pozri najmä 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 Samotné nadobudnutie a držba obchodných podielov sa samé osebe nemajú považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice, ktoré osobe, ktorá ich vykonáva, priznávajú postavenie zdaniteľnej osoby. Samotné nadobudnutie finančných účastí v iných podnikoch totiž nepredstavuje využitie majetku na účely dosahovania trvalého príjmu, pretože prípadná dividenda ako výnos z tejto účasti vyplýva zo samotného vlastníctva majetku (pozri najmä 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 Inak je to v prípade, ak je účasť na inom podniku spojená s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločností, ktorých podiely boli nadobudnuté, bez toho, aby boli dotknuté práva, ktoré má účastinár vo svojom postavení akcionára alebo spoločníka (pozri najmä 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 Zapojenie holdingovej spoločnosti do riadenia spoločností, v ktorých nadobudla obchodný podiel, predstavuje hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice, keďže takéto zapojenie predpokladá vykonávanie transakcií podliehajúcich DPH podľa článku 2 tejto smernice, akými je poskytovanie administratívnych, účtovných, obchodných a technických služieb holdingovou spoločnosťou jej dcérskym spoločnostiam (pozri najmä 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 Rovnako treba v druhom rade pripomenúť, že právo na odpočet uvedené v článku 17 a nasledujúcich článkoch šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Akékoľvek obmedzenie práva na odpočet má dosah na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. Výnimky sú preto prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (pozri najmä rozsudok Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 35).

23 Na to, aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet. Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet (pozri najmä 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 Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri najmä 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 Za týchto podmienok, tak ako zdôraznil generálny advokát v bode 39 svojich návrhov, výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach, do riadenia ktorých sa zapája, a ktorá pri tejto príležitosti vykonáva hospodársku činnosť, ako už bolo pripomenuté v bode 21 tohto rozsudku, treba posúdiť tak, že patria k hospodárskej činnosti tejto spoločnosti a DPH zaplatená z týchto výdavkov zakladá právo na odpočet v celom rozsahu podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice.

26 Čo sa týka režimu odpočtu stanoveného v článku 17 ods. 5 šiestej smernice, uplatní sa iba na prípady, keď zdaniteľná osoba používa tovary a služby na uskutočnenie hospodárskych plnení zakladajúcich právo na odpočet a hospodárskych plnení nezakladajúcich právo na odpočet, teda na tovary a služby,

ktorých použitie je zmiešané. Členské štáty môžu použiť jednu z metód odpočtu stanovených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku tejto smernice iba pre uvedené tovary a služby (rozsudok Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40).

27 Pravidlá stanovené v článku 17 ods. 5 šiestej smernice sa týkajú DPH zaplatenej na vstupe zaťažujúcej výdavky súvisiace výlučne s hospodárskymi plneniami. Určenie metód a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi hospodárske a nehospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice patrí ako také do rámca voľnej úvahy členských štátov, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť účel a štruktúru tejto smernice a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočne započítanú časť výdavkov vynaložených na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností (rozsudky Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, body 33 a 39, ako aj Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 42).

28 V prejednávanej veci z údajov vnútroštátneho súdu vyplýva, že v konaniach vo veciach samých holdingové spoločnosti podliehajú DPH z dôvodu hospodárskej činnosti, za ktorú sa považujú plnenia, ktoré za odplatu poskytujú všetkým svojim dcérskym spoločnostiam. DPH zaplatená z nákladov pri nadobudnutí týchto služieb by sa preto mala odpočítať v celom rozsahu, čo neplatí vtedy, keď niektoré hospodárske plnenia uskutočnené na výstupe nie sú oslobodené od DPH podľa šiestej smernice, pričom v takom prípade by sa právo na odpočet malo uplatniť len spôsobmi upravenými v článku 17 ods. 5 tejto smernice.

29 Teda iba v prípade, ak by vnútroštátny súd konštatoval, že podiely vyplývajúce z kapitálových transakcií, ktoré uskutočnili dotknuté holdingové spoločnosti v konaní vo veci samej, boli sčasti prevedené na iné dcérske spoločnosti, na ktorých vedení sa tieto holdingové spoločnosti nepodieľali, tak ako sa uvádza v prvej prejudiciálnej otázke vnútroštátneho súdu, bolo by DPH zaplatenú z nákladov na tieto plnenia možné odpočítať len čiastočne. V takomto prípade totiž len samotné vlastníctvo podielov v týchto dcérskych spoločnostiach nemožno posúdiť ako hospodársku činnosť holdingových spoločností a je preto potrebné DPH zaplatenú na vstupe rozdeliť na DPH, ktorá sa týka hospodárskych činností, a DPH, ktorá sa týka nehospodárskych činností týchto dcérskych spoločností.

30 Členské štáty sú v tomto rámci oprávnené v prípade potreby uplatniť buď metódu prerozdelenia na základe povahy investície, alebo metódu prerozdelenia podľa povahy plnenia, alebo ešte akúkoľvek inú metódu prerozdelenia, pričom nie sú povinné obmedziť sa len na jednu z týchto metód (rozsudok Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 38).

31 Prináleží teda len vnútroštátnym orgánom pod dohľadom súdu, aby stanovili kritériá rozdelenia medzi hospodárske činnosti a nehospodárske činnosti, ktoré objektívne odrážajú skutočne započítanú časť výdavkov vynaložených na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností s ohľadom na ciele a štruktúru šiestej smernice (rozsudok Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 39).

32 Za týchto podmienok a v zmysle zhodných konštatovaní, ako tých, ku ktorým dospel generálny advokát v bodoch 20 a 21 svojich návrhov, neprináleží Súdnemu dvoru, aby nahradil normotvorcu Európskej únie alebo vnútroštátne orgány s cieľom stanoviť všeobecnú metódu výpočtu pomeru medzi hospodárske činnosti a nehospodárske činnosti.

33 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prvú otázku treba odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že:

— výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach, do ktorých riadenia sa zapája, a ktorá pri tejto príležitosti vykonáva hospodársku činnosť, treba posúdiť tak, že sú súčasťou jej všeobecných nákladov a DPH zaplatená z týchto výdavkov sa má v zásade v celom rozsahu odpočítať, čo neplatí vtedy, keď niektoré hospodárske

plnenia uskutočnené na výstupe nie sú oslobodené od DPH na základe šiestej smernice, pričom v takomto prípade sa právo na odpočet môže vykonať len spôsobmi upravenými v článku 17 ods. 5 tejto smernice,

— výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach, ktorá sa zapája do riadenia len niektorých z nich a vo vzťahu k ostatným naopak nevykonáva hospodársku činnosť, treba posúdiť tak, že sú len sčasti súčasťou jej všeobecných nákladov, a teda DPH zaplatená z týchto výdavkov sa môže odpočítať len pomerne z výdavkov, ktoré prináležia k hospodárskej činnosti, v súlade s kritériami prerozdelenia stanovenými členskými štátmi, ktoré v rámci výkonu tejto právomoci musia zohľadniť účel a štruktúru šiestej smernice, čo prináleží posúdiť vnútroštátnym súdom, a na tomto základe stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočne započítanú časť výdavkov vynaložených na vstupe vo vzťahu k hospodárskej činnosti a nehospodárskej činnosti.

O druhej otázke

34 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či sa má článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právo členského štátu vyhradzovalo možnosť vzniku skupiny osôb, ktorú možno na účely DPH považovať za jednu zdaniteľnú osobu (ďalej len „skupina na účely DPH“), tak ako je upravená v tomto ustanovení, len pre osoby s právnou subjektivitou, ktoré sú k daňovému subjektu tejto skupiny vo vzťahu podriadenosti.

35 Vnútroštátny súd sa pýta na pôsobnosť tohto ustanovenia v rozsahu, v akom sa jeho uplatnenie navrhuje v konaní, ktoré sa pred ním vedie. Ako uviedol generálny advokát v bode 55 svojich návrhov, odpoveď na túto otázku môže mať na rozdiel od pochybností, ktoré v tomto ohľade vo svojich písomných pripomienkach vyjadrilo Írsko, význam pre rozhodnutie v sporoch vo veci samej. Status skupiny na účely DPH priznaný holdingovej spoločnosti a jej dcérskym spoločnostiam môže tejto skupine na základe odplatných plnení poskytnutých medzi dcérskymi spoločnosťami a tretími spoločnosťami poskytnúť možnosť úplného odpočtu DPH zaplatenej na vstupe za kapitálové transakcie, ktoré uskutočnila holdingová spoločnosť.

36 Čo sa týka odpovede na druhú otázku, je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor v súvislosti s výkladom článku 11 prvého odseku smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorého znenie preberá znenie článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, konštatoval, že tieto ustanovenia, ktoré každému členskému štátu poskytujú možnosť považovať za samostatnú zdaniteľnú osobu osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami nepodmieňuje ich uplatnenie ďalším požiadavkami (pozri v tomto zmysle Komisia/Írsko, C-85/11, EU:C:2013:217, bod 36).

37 V prvom rade teda treba zdôrazniť, že na rozdiel od iných ustanovení šiestej smernice, najmä jej článkov 28a až 28c, ktoré sa vzťahujú výlučne na „právnické osoby“, nevylučuje článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice, ktorý sa vzťahuje len na „osoby“ ako taký zo svojej pôsobnosti subjekty, ktoré, tak ako komanditné spoločnosti dotknuté v konaniach vo veciach samých, nemajú právnu subjektivitu.

38 Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice výslovne nestanovuje ani možnosť, aby členské štáty uložili hospodárskym subjektom ďalšie podmienky pre vznik skupiny na účely DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35), a najmä členským štátom nepriznáva oprávnenie žiadať, aby sa členmi skupiny na účely DPH mohli stať len osoby s právnou subjektivitou.

39 Je preto potrebné preskúmať, či miera voľnej úvahy, ktorou disponujú členské štáty, ktoré môžu na svojom území umožniť vznik takýchto skupín na účely DPH, ich oprávňuje, aby z pôsobnosti článku 4 ods. 4 šiestej smernice vylúčili osoby bez právnej subjektivity.

40 Z dôvodovej správy k návrhu Komisie [KOM(73) 950 v konečnom znení], ktorý viedol k prijatiu šiestej smernice, vyplýva, že normotvorca Únie tým, že prijal článok 4 ods. 4 druhý pododsek tejto smernice, chcel členským štátom umožniť, aby systematicky nespájali povahu zdaniteľnej osoby s výlučne právnou nezávislosťou, či už v záujme administratívneho zjednodušenia alebo s cieľom boja proti zneužívaniu, akým je napríklad rozdelenie jedného hospodárskeho subjektu na viaceré zdaniteľné osoby, s cieľom využívať osobitný režim (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37).

41 V tomto ohľade už Súdny dvor rozhodol, že pre uplatnenie článku 11 prvého odseku smernice 2006/112 môžu členské štáty v rámci rozsahu svojej voľnej úvahy podrobiť uplatnenie režimu skupiny na účely DPH niektorým obmedzeniam za predpokladu, že zodpovedajú cieľom tejto smernice, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom alebo únikom (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, body 38 a 39).

42 Aj napriek tomu, že šiesta smernica do nadobudnutia účinnosti tretieho pododseku jej článku 4 ods. 4 doplneného smernicou 2006/69 neobsahovala výslovné ustanovenia, ktoré by boli porovnateľné s ustanovením článku 11 druhého odseku smernice 2006/112, nezbavovala táto okolnosť členské štáty možnosti, aby pred týmto nadobudnutím účinnosti prijali obdobné užitočné opatrenia, pretože boj členských štátov proti daňovým podvodom alebo únikom predstavuje cieľ uznaný a podporovaný šiestou smernicou, a to aj v prípade absencie výslovného poverenia normotvorcom Únie (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, body 70 a 71).

43 Prináleží však vnútroštátnemu súdu aby overil, či vylúčenie osôb bez právnej subjektivity z možnosti využívať režim pre skupiny na účely DPH, tak ako vyplýva z vnútroštátneho práva, ktoré sa uplatní v konaniach vo veciach samých, predstavuje nevyhnutné a primerané opatrenie vo vzťahu k týmto cieľom, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom a únikom.

44 Po druhé zo znenia článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice vyplýva, že každý členský štát môže považovať za jednu zdaniteľnú osobu viaceré osoby, pokiaľ sú usadené na ich území, ktoré sú právne nezávislé, avšak vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami. Iba úzka väzba medzi týmito osobami preto v prípade absencie akejkoľvek inej požiadavky nemôže zakladať konštatovanie, že normotvorca Únie zamýšľal vyhradiť uplatnenie režimu pre skupiny na účely DPH len subjektom, ktoré sú k daňovému subjektu v posudzovanej skupine spoločností vo vzťahu podriadenosti.

45 Hoci na existencii takéhoto vzťahu podriadenosti možno založiť domnienku o úzkej väzbe medzi dotknutými osobami, nemožno ju v zásade považovať za nevyhnutnú podmienku pre vznik skupiny na účely DPH, tak ako zdôraznil generálny advokát v bode 99 svojich návrhov. Inak by tomu bolo len vo výnimočných prípadoch, keď by takáto podmienka bola v konkrétnom vnútroštátnom kontexte nevyhnutným a zároveň primeraným opatrením vo vzťahu k dosiahnutiu cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom a únikom.

46 S ohľadom na vyššie uvedené konštatovania treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si vnútroštátna právna úprava vyhradzovala možnosť vzniku skupiny na účely DPH, tak ako je upravená v tomto ustanovení, len pre osoby s právnou subjektivitou, ktoré sú k daňovému subjektu tejto skupiny vo

vzťahu podriadenosti, s výnimkou prípadu, keď tieto požiadavky predstavujú nevyhnutné a primerané opatrenie na dosiahnutie cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom a únikom, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

O tretej otázke

47 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či možno článok 4 ods. 4 šiestej smernice považovať za ustanovenie s priamym účinkom, ktoré zdaniteľným osobám umožňuje domáhať sa jeho uplatnenia voči ich členskému štátu v prípade, ak by jeho právna úprava nebola v súlade s týmto ustanovením a nebolo by ju možné vykladať v súlade s ním.

48 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že vo všetkých prípadoch, v ktorých sú ustanovenia smernice z hľadiska ich obsahu bezpodmienečné a dostatočne presné, majú jednotlivci právo sa na ne odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči členskému štátu, pokiaľ tento štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote alebo ju neprebral správne (pozri najmä rozsudok GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 29).

49 Ustanovenie práva Únie je bezpodmienečné vtedy, ak vyjadruje povinnosť, ktorá nie je viazaná na nijakú podmienku, a jej uplatnenie ani účinky si nevyžadujú prijatie právneho aktu, či už inštitúciami Únie, alebo orgánmi členských štátov (pozri najmä rozsudok GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, bod 30).

50 Tak ako zdôraznil generálny advokát v bode 112 svojich návrhov, podmienka v článku 4 ods. 4 šiestej smernice, podľa ktorej musia byť finančné, hospodárske a organizačné prepojenia medzi dotknutými osobami „úzke“, aby tieto osoby mohli predstavovať jednu zdaniteľnú osobu na účely DPH, musí byť nepochybne spresnená na vnútroštátnej úrovni. Tento článok má preto podmienenú povahu, pretože predpokladá prijatie vnútroštátnych ustanovení, ktoré upravia konkrétny rozsah týchto väzieb.

51 Článok 4 ods. 4 šiestej smernice preto nespĺňa predpoklady na to, aby vyvolal priame účinky.

52 Na tretiu otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článok 4 ods. 4 šiestej smernice nemožno považovať za ustanovenie s priamym účinkom, ktoré zdaniteľným osobám umožňuje domáhať sa jeho uplatnenia voči ich členskému štátu v prípade, ak by jeho právna úprava nebola v súlade s týmto ustanovením a nebolo by ju možné vykladať v súlade s ním.

O trovách

53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, sa má vykladať v tom zmysle, že:**

   — **výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach, do ktorých riadenia sa zapája, a ktorá pri tejto príležitosti vykonáva hospodársku činnosť, treba posúdiť tak, že sú súčasťou jej všeobecných nákladov a daň z pridanej hodnoty zaplatená z týchto výdavkov sa má v zásade v celom rozsahu odpočítať, čo neplatí vtedy, keď niektoré hospodárske plnenia uskutočnené na výstupe nie sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty na základe šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/69, pričom v takomto prípade sa právo na odpočet môže vykonať len spôsobmi upravenými v článku 17 ods. 5 tejto smernice,**

   — **výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach, ktorá sa zapája do riadenia len niektorých z nich a vo vzťahu k ostatným naopak nevykonáva hospodársku činnosť, treba posúdiť tak, že sú len sčasti súčasťou jej všeobecných nákladov, a teda daň z pridanej hodnoty zaplatená z nákladov sa môže odpočítať len pomerne z nákladov, ktoré prináležia k hospodárskej činnosti, v súlade s kritériami prerozdelenia stanovenými členskými štátmi, ktoré v rámci výkonu tejto právomoci musia zohľadniť účel a štruktúru šiestej smernice, čo prináleží posúdiť vnútroštátnym súdom, a na tomto základe stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočne započítanú časť výdavkov vynaložených na vstupe vo vzťahu k hospodárskej činnosti a nehospodárskej činnosti.**

2. **Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/69, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava vyhradzovala možnosť vzniku skupiny osôb, ktoré možno na účely dane z pridanej hodnoty považovať za jedinú zdaniteľnú osobu, tak ako je upravená v tomto ustanovení, len pre osoby s právnou subjektivitou, ktoré sú k daňovému subjektu tejto skupiny vo vzťahu podriadenosti, s výnimkou prípadu, keď tieto požiadavky predstavujú nevyhnutné a primerané opatrenie vo vzťahu k týmto cieľom, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom a únikom, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.**

3. **Článok 4 ods. 4 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/69, nemožno považovať za ustanovenie s priamym účinkom, ktoré zdaniteľným osobám umožňuje domáhať sa jeho uplatnenia voči ich členskému štátu v prípade, ak by jeho právna úprava nebola v súlade s týmto ustanovením a nebolo by ju možné vykladať v súlade s ním.**

Podpisy