

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. července 2015 (*)

„řízení o předložené 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 společností – 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 úžinek“

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

jejichž předmětem jsou dvě žádosti o rozhodnutí o předložené 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,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG M. Hertwig a G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, a C. Hensselm, 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.

Traverse, barrister,

- za rakouskou vládu C. Pesendorfer, jako zmocněnkyní,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk-Szałdzińska, 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (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 společnostmi Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (dále jen „Larentia + Minerva“) a Finanzamt Nordenham (správce daní města Nordenham, Německo) (C-108/14) a mezi Finanzamt Hamburg-Mitte (správce daní okresu Hamburk-střed, Německo) a společnostmi Marenave Schifffahrts AG (dále jen „Marenave“) (C-109/14), jejichž předmětem jsou podmínky nároku na odpočet daní 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 kterou 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 tiskárny 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 vyloučí 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 odpčet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpodátelné daní.

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

a) daň z pátané 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 pátané hodnoty odpodátelná, tak i pro plnění, u nichž daň z pátané hodnoty odpodátelná není, je odpodátelný jen podíl daní z pátané 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 odpčet daní na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části;

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpčet daní 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 odpodátelná, zanedbatelná, nepřihlíďne 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 přemyslovou, obchodní nebo profesní činnost. Podnik zahrnuje veškerou přemyslovou, obchodní či profesní činnost podnikatele. ‚Přemyslovou, 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, přemyslová či obchodní činnost není vykonávána samostatně:

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

2. pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skutečné vztahy finanční, hospodářsky a organizační zaplavena do podniku ovládajícího subjektu (dávová jednotka). Účinky dávové 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 odpůtu daně zaplacené na vstupu je vyloužena 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. Vyloužení odpůtu 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 vyloužen odpůet daně zaplacené na vstupu, není odpůitatelná ta část daně zaplacené na vstupu, která hospodářsky připadá na uvedená plnění. Podnikatel může neodpůitatelné částky stanovit na základě objektivního odhadu. Určení neodpůitatelné části daně podle poměru mezi obratem, který vyloužuje odpůet daně, a obratem, který opravuje k odpůtu daně, je přípustný pouze tehdy, pokud nelze použít jiné hospodářské přiznání [...]

Spory v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

V?c C?108/14

7 Spole?nost Larentia + Minerva vlastní jakožto komanditista obchodní podíly ve výši 98 % ve dvou dce?iných spole?nostech založených ve form? komanditních spole?ností se spole?ností s ru?ením omezeným jakožto komplementá?em (GmbH & Co. KG). Mimoto jim jakožto „?ídící holdingová spole?nost“ za úplatu poskytuje pln?ní ve form? administrativních a obchodních služeb.

8 V p?ípad? t?chto pln?ní podléhajících DPH provedla spole?nost Larentia + Minerva úplný odpo?et této dan?, kterou zaplatila na vstupu v souvislosti s nabytím kapitálu od t?etí osoby, jenž byl použit k financování jejích vklad? do dce?iných spole?ností a poskytování t?chto služeb.

9 Finanzamt Nordenham povolil tento odpo?et jen v omezené mí?e, jelikož podle jeho názoru pouhé vlastnictví obchodních podíl? v dce?iných spole?nostech nezakládá nárok na odpo?et dan?. Spole?nost Larentia + Minerva napadla opravný da?ový vým?r ze dne 24. zá?í 2007 týkající se DPH za rok 2005 žalobou podanou k Niedersächsisches Finanzgericht (finan?ní soud spolkové zem? Dolní Sasko, N?mecko), který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 12. kv?tna 2011. Spole?nost Larentia + Minerva podala proti tomuto rozsudku k Bundesfinanzhof (spolkový finan?ní soud) opravný prost?edek „Revision“.

10 P?edkládající soud si klade otázku ohledn? zp?sobu, jakým se vypo?ítá odpo?et DPH na vstupu, pokud tento odpo?et m?že být pouze ?áste?ný, a dále otázku p?sobnosti ?l. 4 odst. 4 šesté sm?rnice týkajícího se „seskupení pro ú?ely DPH“, jehož se dovolává spole?nost Larentia + Minerva. V posledn? uvedeném ohledu se tento soud zejména zamýšlí nad tím, zda je vnitrostátní právo slu?itelné s tímto ustanovením, když vylučuje, aby toto ustanovení využívaly osobní spole?nosti, a vyžaduje, aby byly dce?iné spole?nosti k ovládajícímu subjektu ve vztahu pod?ízenosti.

11 Za t?chto podmínek se Bundesgerichtshof rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Podle jaké metody je t?eba vypo?ítat (pom?rnou ?ást) odpo?tu dan?, kterou holdingová spole?nost zaplatila na vstupu z pln?ní souvisejících s nabytím kapitálu ur?eného k nákupu obchodních podíl? v dce?iných spole?nostech, pokud tato holdingová spole?nost pozd?ji (jak bylo od po?átku zamýšleno) poskytuje t?mto spole?nostem r?zná pln?ní podléhající dani?

2) Brání ustanovení upravující možnost považovat n?kolik osob za jedinou osobu povinnou k dani v ?l. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté sm?rnice [...] vnitrostátní právní úprav?, podle které (zprv?e) m?že být za?len?na do podniku jiné osoby povinné k dani (která je tzv. „ovládajícím subjektem“) pouze právnická osoba – nikoli však osobní spole?nost – a která (zadruhé) p?edpokládá, že tato právnická osoba je finan?n?, hospodá?sky a organiza?n? (ve smyslu vztahu nad?ízenosti a pod?ízenosti) ,za?len?na do podniku ovládajícího subjektu“

3) V p?ípad? kladné odpov?di na druhou otázku: M?že se osoba povinná k dani p?ímo dovolávat ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté sm?rnice [...]“

V?c C?109/14

12 Spole?nost Marenave navýšila v roce 2006 sv?j kapitál a v souvislosti s náklady na vydání akcií spojených s tímto navýšením byla zaplacená 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 řídicí činnosti zejména odpotla celou částku DPH ve výši 373 347,57 eura zaplacenou na vstupu.

14 Rozhodnutím ze dne 15. ledna 2009 Finanzamt Hamburg-Mitte nepovolil odpot odpovědající této části. Rozsudkem ze dne 10. prosince 2012 Finanzgericht Hamburg-Mitte (finanční soud okresu Hamburk-střed) žalob proti tomuto rozhodnutí podané společností Marenave vyhovl. 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 bod 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 odpot 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 odpot daní 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

22 Zadruhé je třeba rovněž připomenout, že nárok na odpotet 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 odpotet 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 odpotetitelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpotet. Nárok na odpotet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, tak předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluúčastí ceny plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpotet (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 odpotet 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 odpotet, 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 odpotet v plné výši podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

26 Co se týče režimu pro odpotet 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 odpotet a hospodářským plněním nezakládajícím nárok na odpotet, tj. na zboží a služby se smíšeným využitím. členské státy mohou využít jedné z metod odpotetu stanovených v čl. 17 odst. 5 tímto 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 odpotetena v plné výši, ledaže by hospodářská plnění uskutečněná na výstupu byla na základě šesté směrnice osvobozena od

DPH, p?i?emž v takovém p?ípad? by se nárok na odpo?et dan? mohl uplatnit pouze v souladu s pravidly stanovenými v ?l. 17 odst. 5 této sm?rnice.

29 Tedy pouze v p?ípad?, že by p?edkládající soud shledal, že ú?asti, jež jsou výsledkem kapitálových pln?ní, která uskute?nily holdingové spole?nosti, o které se jedná ve v?cech v p?vodním ?ízení, zahrnovaly z?ásti jiné dce?iné spole?nosti, na jejichž ?ízení se tyto holdingové spole?nosti nepodílí, jak je uvedeno v první otázce p?edkládajícího soudu, by DPH zaplacená z výdaj? na tato pln?ní mohla být ode?tena pouze ?áste?n?. V takovém p?ípad? totiž pouhé vlastnictví obchodních podíl? holdingových spole?ností v dce?iných spole?nostech nelze považovat za hospodá?skou ?innost t?chto holdingových spole?ností, a je tedy nutné rozd?lit DPH zaplacenou na vstupu mezi hospodá?ské a nehospodá?ské ?innosti uvedených spole?ností.

30 V tomto rámci mohou ?lenské státy p?ípadn? uplatnit klí? rozd?lení podle povahy investic nebo klí? rozd?lení podle povahy pln?ní nebo i jakýkoliv jiný vhodný klí?, aniž se musejí omezovat na jednu z t?chto metod (rozsudek *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, bod 38).

31 Pouze vnitrostátním orgán?m tudíž p?ísluší, aby pod soudním dohledem a p?i zohledn?ní ú?elu a systematiky šesté sm?rnice stanovily kritéria pro rozd?lení mezi hospodá?ské a nehospodá?ské ?innosti, která objektivn? odráží podíl vstupních výdaj?, který skute?n? p?ipadá na každou z t?chto dvou ?inností (rozsudek *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, bod 39).

32 Za t?chto podmínek a na základ? týchž úvah, které vyjád?il generální advokát v bodech 20 a 21 svého stanoviska, nep?ísluší Soudnímu dvoru, aby nahradil normotv?rce Evropské unie nebo vnitrostátní orgány p?i stanovení obecné metody výpo?tu pom?ru mezi hospodá?skými a nehospodá?skými ?innostmi.

33 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na první otázku je t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 17 odst. 2 a 5 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že:

– na výdaje holdingové spole?nosti spojené s nabytím ú?astí v jejích dce?iných spole?nostech, na jejichž ?ízení se tato holdingová spole?nost podílí, a která v tomto ohledu vykonává hospodá?skou ?innost, je t?eba pohlížet tak, že jsou sou?ástí jejích režijních výdaj? a že DPH zaplacená z t?chto výdaj? musí být v zásad? ode?tena v plné výši, ledaže by ur?itá hospodá?ská pln?ní uskute?n?ná na výstupu byla na základ? šesté sm?rnice osvobozena od DPH, p?i?emž v takovém p?ípad? by se nárok na odpo?et dan? mohl uplatnit pouze v souladu s pravidly stanovenými v ?l. 17 odst. 5 této sm?rnice;

– na výdaje holdingové spole?nosti spojené s nabytím ú?astí v dce?iných spole?nostech této holdingové spole?nosti, která se podílí na ?ízení pouze n?kterých z t?chto spole?ností a ve vztahu k ostatním z t?chto spole?ností naopak nevykonává hospodá?skou ?innost, je t?eba pohlížet tak, že jsou sou?ástí jejích režijních výdaj? pouze ?áste?n?, takže DPH zaplacená z t?chto výdaj? m?že být ode?tena pouze pom?rn?, a to z výdaj?, které p?ipadají na hospodá?skou ?innost, v souladu s kritérii pro rozd?lení vymezenými ?lenskými státy, které p?i výkonu této pravomoci musí zohlednit – což p?ísluší ov??it vnitrostátním soud?m – ú?el a systematiku šesté sm?rnice a stanovit v tomto ohledu zp?sob výpo?tu, který objektivn? odráží podíl vstupních výdaj?, který skute?n? p?ipadá na hospodá?skou a nehospodá?skou ?innost.

Ke druhé otázce

34 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby právo ?lenského státu vyhrazovalo možnost vytvo?it seskupení osob, které mohou být považovány za jedinou osobu povinnou k DPH (dále jen „seskupení pro ú?ely DPH“), jak je uvedeno v tomto ustanovení, pouze

subjektem, 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 sporu v povodním řízení. Status seskupení pro účely DPH udělený holdingové společnosti a jejím dceřiným společenstvem by totiž mohl vést k tomu, že by tomuto seskupení byl z důvodu úplatných plnění mezi dceřinými společnostmi a těmito 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 „právní 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 povodním 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 opravdově 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 rozdělením 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 podříditi 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 tetého pododstavce čl. 4 odst.

4 p?ijatého na základ? sm?rnice 2006/69 výslovná ustanovení srovnatelná s ustanoveními ?l. 11 druhého pododstavce sm?rnice 2006/112, tato okolnost nicmén? nezbavovala ?lenské státy možnosti p?ijmout p?ed tímto vstupem v platnost užite?ná rovnocenná opat?ení, jelikož boj ?lenských stát? proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem p?edstavuje cíl uznaný a podporovaný šestou sm?rnicí i v p?ípad? neexistence výslovného zmocn?ní unijního normotv?rce (v tomto smyslu viz rozsudek Halifax a další, C?255/02, EU:C:2006:121, body 70 a 71).

43 Avšak p?edkládajícímu soudu p?ísluší ov?it, zda vylou?ení možnosti, aby subjekty bez právní osobnosti využívaly režim seskupení pro ú?ely DPH, jak vyplývá z vnitrostátního práva rozhodného ve v?cech v p?vodním ?ízení, p?edstavuje opat?ení, jež je nezbytné a vhodné s ohledem na takové cíle spo?ívající v p?edcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

44 Zadruhé ze samotného zn?ní ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté sm?rnice vyplývá, že každý ?lenský stát m?že považovat za jedinou osobu povinnou k dani n?kolik osob usazených na jeho území, které jsou právn? nezávislé, ale navzájem úzce propojené finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami. Pouze úzká povaha vztah? propojujících tyto osoby tedy nem?že v p?ípad? neexistence jakéhokoliv jiného požadavku vést k záv?ru, že unijní normotv?rce m?l v úmyslu vyhradit režim seskupení pro ú?ely DPH pouze subjekt?m, jež jsou k posuzovanému ovládajícímu subjektu seskupení podnik? ve vztahu pod?ízenosti.

45 I když na základ? takového vztahu pod?ízenosti lze p?edpokládat úzkou povahu vztah? mezi dot?enými osobami, nem?že však být v zásad? považován za nezbytnou podmínku pro vytvo?ení seskupení pro ú?ely DPH, jak uvedl generální advokát v bod? 99 svého stanoviska. Jinak by tomu bylo pouze ve výjime?ných p?ípadech, kdy by taková podmínka v konkrétním vnitrostátním kontextu byla opat?ením, jež je nezbytné i vhodné pro dosažení cíl? spo?ívajících v p?edcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem.

46 S ohledem na p?edcházející úvahy je t?eba na druhou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní právní úprava vyhrazovala možnost vytvo?it seskupení pro ú?ely DPH, jak je uvedeno v tomto ustanovení, pouze subjekt?m, jež mají právní osobnost a jsou k ovládajícímu subjektu tohoto seskupení ve vztahu pod?ízenosti, nejsou-li tyto dva požadavky opat?ením, jež jsou nezbytná a vhodná pro dosažení cíl? spo?ívajících v p?edcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem, což p?ísluší ov?it p?edkládajícímu soudu.

Ke t?etí otázce

47 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda m?že být ?l. 4 odst. 4 šesté sm?rnice považován za ustanovení s p?ímým ú?inkem, jehož se osoby povinné k dani mohou v??i svému ?lenskému státu dovolávat v p?ípad?, že právní úprava tohoto státu není s tímto ustanovením slu?itelná a nem?že být v souladu s ním vykládána.

48 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že ve všech p?ípadech, kdy se ustanovení sm?rnice z hlediska obsahu jeví jako bezpodmíne?ná a dostate?n? p?esná, jsou jednotlivci oprávn?ni dovolávat se jich p?ed vnitrostátními soudy v??i státu, jestliže sm?rnicí neprovedl ve stanovené lh?t? do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávn? (viz zejména rozsudek GMAC UK, C?589/12, EU:C:2014:2131, bod 29).

49 Ustanovení unijního práva je bezpodmíne?né, 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 upravena. Tento právní předpis má tak podmíněnou 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 právní účinek.

52 Na tuto otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 4 odst. 4 šesté směrnice nemůže být považován za ustanovení s právním účinkem, jehož se osoby povinné k dani mohou v rámci svého 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 povodních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

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

1) Právní předpis Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní, 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 jejich režijních výdajů a že daň z prodané 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 daní z prodané hodnoty, při čemž v takovém případě by se nárok na odpočet daní 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 jejich režijních výdajů pouze částí, takže daň z prodané 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 systematické šesté směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na hospodářskou a nehopodářskou činnost.

2) Právní předpis 4 odst. 4 druhý pododstavec 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 vztáhnout 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.

* Jednací jazyk: němčina.