



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 26. marca 2015¹

Spojené veci C-108/14 a C-109/14

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

[návrhy na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podal Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia — Materská (holdingová) spoločnosť, ktorej boli poskytnuté plnenia podliehajúce DPH s cieľom získania kapitálu použitého na zabezpečenie podielov v dvoch dcérskych spoločnostiach, ktorým táto materská spoločnosť neskôr poskytla služby za odplatu — Vnútroštátna právna úprava obmedzujúca začlenenie osôb do podniku daňového subjektu na právnické osoby, medzi ktorými sú finančné, hospodárske a organizačné prepojenia“

I – Úvod

1. Tieto návrhy na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podal Bundesfinanzhof (Nemecko), sa v podstate týkajú po prvé metódy výpočtu odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe dvoma holdingovými spoločnosťami v súvislosti s ich kapitálovou účasťou v iných spoločnostiach, do riadenia ktorých sa tieto holdingové spoločnosti zapájajú, a po druhé otázky, či článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia² (ďalej len „šiesta smernica“) bráni daňovej právnej úprave zakazujúcej osobným spoločnostiam ako „podriadeným“ subjektom členstvo v skupine na účely DPH v zmysle tohto článku.

2. Tieto otázky boli položené v rámci dvoch sporov, prvého medzi Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (ďalej len „Larentia + Minerva“) a Finanzamt Nordenham (C-108/14) a druhého medzi Finanzamt Hamburg-Mitte a Marenave Schiffahrts AG (ďalej len „Marenave“) (C-109/14).³

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23. Keďže skutkové stavy sporov vo veciach samých predchádzali 1. januáru 2007, dátumu nadobudnutia účinnosti smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), táto smernica nebola uplatniteľná.

3 — Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 26. marca 2014 boli tieto veci spojené na účely písomnej a ústnej časti konania a rozsudku.

3. V prvej veci spoločnosť Larentia + Minerva vlastní ako komanditista 98 % účasť v dvoch dcérskych spoločnostiach s právnu formou komanditných spoločností s ručením obmedzeným (GmbH & Co. KG), z ktorých každá prevádzkuje jednu loď. Ako „riadiaci holding“ im okrem iného poskytuje administratívne a obchodné služby za odplatu.

4. V prípade týchto plnení podliehajúcich DPH spoločnosť Larentia + Minerva uplatnila úplný odpočet DPH, ktorú zaplatila na vstupe v súvislosti so získaním kapitálu od tretej strany, ktorý slúžil na financovanie účasti v dcérskych spoločnostiach a jej podnikateľskej činnosti v oblasti odplatného poskytovania služieb, najmä administratívnych a poradenských, uvedeným dcérskym spoločnostiam.

5. Finanzamt Nordenham (Daňový úrad v Nordenham) povolil tento odpočet len vo veľmi obmedzenej miere, vo výške 22 %, pričom väčšina výdavkov spojených s nadobudnutím účasti v dcérskych spoločnostiach, ktoré boli priradené k oblasti činnosti holdingovej spoločnosti, ktorá nie je hospodárskou činnosťou, t. j. k vlastníctvu podielov v dcérskych spoločnostiach, v prípade ktorého je odpočet dane vylúčený. Spoločnosť Larentia + Minerva napadla opravný daňový výmer DPH za rok 2005 z 24. septembra 2007 žalobou podanou na Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Dolné Sasko), ktorý žalobu zamietol. Spoločnosť Larentia + Minerva následne podala na Bundesfinanzhof (Nemecký spolkový finančný súd) opravný prostriedok „Revision“.

6. V druhej veci 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.

7. V tom istom roku Marenave ako holdingová spoločnosť nadobudla za odplatu podiely v štyroch „komanditných lodných spoločnostiach“, ktoré sú osobnými spoločnosťami a do obchodného riadenia ktorých sa zapájala. 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.

8. Rozhodnutím z 15. januára 2009 Finanzamt Hamburg-Mitte (Daňový úrad Hamburg-Mitte) nepovolil odpočet zodpovedajúci tejto sume, pretože na strane holdingu nedošlo k skutočnému zapojeniu do riadenia dcérskych spoločností. Finanzgericht Hamburg-Mitte však vyhovel odvolaniu podanému proti tomuto rozhodnutiu s tým, že povolil v plnom rozsahu odpočet, ktorý vykonala spoločnosť Marenave. Finanzamt Hamburg-Mitte podal na Bundesfinanzhof opravný prostriedok „Revision“ proti rozhodnutiu Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. Vnútroštátny súd sa v oboch veciach, ktoré mu boli predložené, domnieva, že služby, ktoré sa odobrali od holdingov a súčasne sa použili na hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, zakladajú právo na odpočet len v rozsahu, v akom náklady na ne možno priradiť k hospodárskej činnosti holdingov. Vnútroštátny súd sa preto nazdáva, že právo na úplný odpočet nevzniklo, pričom si kladie otázku, či zásady stanovené Súdnym dvorom v rozsudku Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) nebránia tomuto konštatovaniu. Vnútroštátny súd však nepoložil otázku v tomto zmysle priamo Súdnemu dvoru. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou v skutočnosti len žiada o spresnenie spôsobov odpočtu DPH zaplatenej na vstupe, ktoré by v prípade holdingov umožnili objektívne odzrkadliť podiel vstupných výdavkov, ktorý skutočne pripadá na hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami. Po druhé, ak by sa otázka odpočtu DPH zaplatenej na vstupe holdingami mala riešiť so zreteľom na zdaniteľné plnenia na výstupe uskutočnené dcérskymi spoločnosťami vo vzťahu k tretím osobám, v takom prípade si vnútroštátny súd kladie otázku pôsobnosti článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice týkajúceho sa skupinovej registrácie na účely DPH, na ktorý sa prvýkrát odvolali spoločnosť Larentia + Minerva a spoločnosť Marenave v rámci konania o opravnom prostriedku „Revision“. V tejto súvislosti má vnútroštátny súd pochybnosti, či je vnútroštátne právo zlučiteľné s týmto ustanovením, najmä keď vylučuje takúto možnosť v prípade osobných spoločností, a či sa v prípade zápornej odpovede môžu zdaniteľné osoby priamo odvolávať na článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice.

10. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a v súvislosti s každou z týchto vecí položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Podľa akej metódy sa vypočíta (pomerný) odpočet [DPH] holdingovej spoločnosti z plnení na vstupe v súvislosti so získaním 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 [DPH]?
2. Bráni ustanovenie upravujúce možnosť považovať niekoľko osôb za jedinú 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 predchádzajúcu otázku: Môže sa zdaniteľná osoba odvolávať priamo na článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice ...?“

11. Tieto otázky boli predmetom písomných pripomienok spoločnosti Larentia + Minerva, spoločnosti Marenave, nemeckej, írskej a rakúskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva, ako aj Európskej komisie. Okrem rakúskej vlády, ktorá nebola v ústnej časti konania zastúpená, boli tieto dotknuté strany a poľská vláda vypočuté na pojednávaní 7. januára 2015.

II – Analýza

A – O prvej prejudiciálnej otázke

12. Ako som už uviedol v bode 9 týchto návrhov, prvá prejudiciálna otázka, ktorú položil vnútroštátny súd, je založená na predpoklade, že obe holdingové spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, uskutočnili iba pomerný odpočet DPH, ktorú zaplatili, keďže v prípade spoločnosti Larentia + Minerva výdavky na nadobudnutie podielov v jej dcérskych spoločnostiach a v prípade spoločnosti Marenave výdavky na vydanie akcií sú z väčšej časti určené na činnosť týchto holdingových spoločností, ktorá nie je hospodárskou činnosťou a smeruje k nadobudnutiu a vlastníctvu/správe podielov v príslušných dcérskych spoločnostiach týchto spoločností.

13. Vychádzajúc z tohto predpokladu vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby mu poskytol presnejšie informácie o metóde výpočtu, ktorá by sa mala použiť, aby sa DPH zaplatená na vstupe čo možno najobjektívnejšie a najrovnomernejšie rozdelila v prípade, ak sa výdavky holdingu priradia k hospodárskym činnostiam a k činnostiam, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami.

14. Ak by sa malo odpovedať výslovne len na túto otázku, rovnako ako všetky dotknuté strany, ktoré sú účastníkmi tohto konania, sa domnievam, že v takom prípade by sa Súdny dvor mal vyhlásiť za nepríslušný poskytnúť podrobnejšie informácie o tejto metóde výpočtu, než sú tie, ktoré vyplývajú z jeho súčasnej judikatúry.

15. Je totiž predovšetkým potrebné pripomenúť, že Súdny dvor, keď mu bola položená podobná prejudiciálna otázka vo veci *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), uviedol, že ustanovenia šiestej smernice neobsahujú pravidlo, ktoré by upravovalo spôsoby alebo kritériá, ktoré sú členské štáty povinné uplatniť pri prijímaní ustanovení, ktoré umožňujú rozdelenie súm DPH zaplatenej na vstupe podľa predmetných výdavkov vzťahujúcich sa na hospodárske činnosti, resp. na činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, pretože pravidlá odpočtu DPH zaplatenej na vstupe stanovené šiestou

smernicou, sa vzťahujú výlučne na hospodárske činnosti.⁴

16. Keďže teda šiesta smernica neobsahuje potrebné informácie na určenie súm, členským štátom prislúcha stanoviť v rámci výkonu svojej diskrečnej právomoci spôsoby a kritériá vhodné na tento účel a súčasne zohľadniť účel a štruktúru tejto smernice, pričom musia dodržať najmä zásadu daňovej neutrality.⁵

17. Súdny dvor z toho teda usúdil, že členské štáty musia pri výkone svojej diskrečnej právomoci zaručiť, že odpočítanie sa vykoná iba vo vzťahu k tej časti DPH, ktorá zodpovedá plneniam, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, pričom je potrebné dbať o to, aby výpočet pomeru medzi hospodárskymi činnosťami a činnosťami, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, objektívne odrážal časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností. V rovnakej súvislosti sú však členské štáty oprávnené uplatniť akýkoľvek vhodný rozdeľovací kľúč, ako je investičný kľúč alebo kľúč plnení (o ktorých sa zmienil vnútroštátny súd konajúci vo veci *Securenta*), pričom nie sú povinné obmedziť sa na jeden z týchto spôsobov.⁶

18. Súdny dvor potvrdil tieto úvahy v bodoch 42 a 47 rozsudku *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557), pričom v podstate uviedol, že tieto spôsoby výpočtu musia nezávisle od toho, ktoré z nich si členské štáty zvolia alebo ktoré použijú, objektívne určiť časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu k hospodárskym činnostiam a k činnostiam, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami.

19. V týchto veciach vnútroštátny súd poukazuje na to, že nemecký zákonodarca doposiaľ neprijal žiaden rozdeľovací kľúč takého druhu, o ktorom sa zmienil Súdny dvor v rozsudku *Securenta*, čo spôsobuje značnú právnu neistotu, ktorú by mal podľa jeho názoru zmierniť Súdny dvor.

20. Domnievam sa, že Súdny dvor nemôže na túto výzvu reagovať tak z dôvodov súvisiacich s dodržaním zostatkovej právomoci členských štátov, ako aj z praktických dôvodov súvisiacich s rozmanitosťou a zložitou vecných situácií, ktoré nijako neoprávňujú Súdny dvor uprednostniť jeden spôsob alebo kľúč pred druhým.

21. Z podobných dôvodov skutočnosť, že vnútroštátny zákonodarca si ešte nezvolil jeden či druhý spôsob, ale ako zdôrazňujú vnútroštátny súd a nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach, že dal prednosť tomu, aby sa toto posúdenie nechalo podľa okolností jednotlivých prípadov na zdaniteľné osoby a daňový úrad, takisto nemôže viesť Súdny dvor k domnienke, že je oprávnený nahrádzať vnútroštátneho zákonodarcu.

22. Vnútroštátnym súdom na druhej strane prislúcha overiť, či v závislosti od prípadov, ktoré im boli predložené, spôsob alebo spôsoby výpočtu, ktorý si zvolila buď zdaniteľná osoba, alebo v relevantnom prípade vnútroštátny daňový úrad, objektívne určujú časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu k hospodárskym činnostiam a činnostiam, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami.

23. V prejednávanych veciach vnútroštátnemu súdu teda prislúcha preskúmať, či uplatnenie metódy, ktorú považuje daňový úrad za vhodnú, teda podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom investičný kľúč, vyhovuje tomuto cieľu.

24. Kladiem si však otázku, na základe čoho vnútroštátny súd usudzuje, že obe holdingové spoločnosti vykonávajú sčasti hospodárske činnosti a sčasti činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami.

4 — Pozri v tomto zmysle rozsudok *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33).

5 — Tamže (body 34 až 36).

6 — Tamže (body 37 a 38).

25. Táto otázka presahuje rámec samotnej otázky posúdenia skutkových okolností sporov vo veciach samých, ktoré v rámci spolupráce podľa článku 267 ZFEÚ, samozrejme, patrí výlučne do právomoci vnútroštátneho súdu.

26. Ako uvádzajú spoločnosti Larentia + Minerva a Marenave, treba si položiť otázku, či by zapojenie holdingových spoločností do riadenia dcérskych spoločností nemalo viesť ku konštatovaniu, najmä podľa zásad v rozsudku Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), že takéto holdingové spoločnosti vykonávajú len hospodársku činnosť, teda akúkoľvek činnosť okrem činnosti, ktorá nie je hospodárskou činnosťou. Z toho podľa názoru týchto účastníkov konania vyplýva, že právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe zo služieb poskytnutých uvedeným holdingom na účely nadobudnutia podielov v ich dcérskych spoločnostiach, znamená právo na úplný odpočet.

27. V judikatúre týkajúcej sa postavenia holdingových spoločností na účely DPH Súdny dvor rozlišuje dve kategórie prípadov, keď sa holdingové spoločnosti zapájajú alebo nezapájajú do riadenia svojich dcérskych spoločností.

28. Do prvej kategórie patria holdingové spoločnosti, ktorých jediným predmetom činnosti je vlastníctvo a správa podielov v iných spoločnostiach a ktoré týmto spoločnostiam neposkytujú žiadne plnenie za odplatu, a teda sa priamo alebo nepriamo nezapájajú do riadenia iných spoločností, s výnimkou uplatnenia práv, ktoré majú ako akcionári.

29. Tieto holdingové spoločnosti nie sú zdaniteľnou osobou na účely DPH v zmysle článku 4 šiestej smernice, a tým vlastne nemajú právo na odpočet dane podľa článku 17 tejto smernice. Podľa judikatúry totiž len samotné nadobudnutie a držba obchodných podielov sa samy osebe nemajú považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice a udeľovať osobe, ktorá ich vykonáva, postavenie zdaniteľnej osoby. Samotné nadobudnutie finančných účastí v iných podnikoch nepredstavuje využitie majetku na účely dosahovania trvalého príjmu, pretože prípadná dividenda ako výnos z tejto účasti vyplýva zo samotného vlastníctva majetku.⁷

30. Súdny dvor však opakovane rozhodol, že „inak je to v prípade, ak je finančná účasť na inom podniku spojená s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločnosti, o prebratie účasti v ktorej ide, čím nie sú dotknuté práva, ktoré má účastinár vo svojom postavení akcionára alebo spoločníka“⁸. Súdny dvor ďalej uviedol, že zapojenie holdingu do riadenia spoločností, v ktorých získal obchodný podiel, v skutočnosti predstavuje hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 2 šiestej smernice, keďže takéto zapojenie predpokladá vykonávanie transakcií podliehajúcich DPH podľa článku 2 tejto smernice, ako sú poskytovanie administratívnych, účtovných, obchodných a technických služieb holdingovou spoločnosťou jej dcérskym spoločnostiam.⁹

31. Ako vyplýva z typológie holdingov vypracovanej vnútroštátnym súdom, takéto holdingy sa označujú ako tzv. riadiace holdingy.

32. Niet pochyb, že v prejednávanych veciach patria obe holdingové spoločnosti, ktorých sa týkajú spory vo veciach samých, do tejto druhej kategórie, a teda podliehajú DPH z plnení, ktoré poskytujú za odplatu svojim dcérskym spoločnostiam.

7 — 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).

8 — Pozri najmä rozsudky Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 14), Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 18), Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 20), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 30), ako aj Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 33) (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

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

33. Vnútroštátny súd okrem toho uznáva, že tieto holdingy majú právo na odpočet DPH, ktorá zatažila služby na vstupe odobraté od tretích podnikov v rámci kapitálových transakcií v ich dcérskych spoločnostiach. Podľa vnútroštátneho súdu je však tento odpočet len pomerný. V skutočnosti plnenia, ktoré boli poskytnuté holdingovým spoločnostiam v súvislosti so zvýšením kapitálu, slúžili predovšetkým na činnosť holdingov, ktorá nie je hospodárskou činnosťou, t. j. na nadobudnutie a vlastníctvo príslušných kapitálových podielov v ich dcérskych spoločnostiach, ktoré nie sú zdaniteľné.

34. V tejto súvislosti v prvom rade podotýkam, že vnútroštátny súd neuvádza, že uvedené plnenia boli určené len na vlastníctvo podielov v iných dcérskych spoločnostiach, do riadenia ktorých sa holdingové spoločnosti nezapájajú, čo je činnosť, ktorá by sa nemala považovať za hospodársku činnosť a s ktorou je v skutočnosti spojená povinnosť rozdeliť DPH zaplatenú na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, predmetných holdingových spoločností.

35. V druhom rade sa domnievam, že logika, z ktorej vychádza judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa dichotómie medzi holdingovými spoločnosťami, ktoré sa zapájajú alebo naopak nezapájajú do riadenia svojich dcérskych spoločností, má vplyv na priradenie výdavkov spojených s kapitálovými transakciami, ktoré uskutočnili holdingové spoločnosti na vstupe, k ich hospodárskej činnosti na výstupe.

36. V rozsudku *Cibo Participations*, ktorý sa týkal situácie podobnej situáciám v sporoch vo veciach samých, Súdny dvor v skutočnosti rozhodol, že výdavky holdingovej spoločnosti, ktorá sa zapája do riadenia dcérskej spoločnosti, na jednotlivé služby, ktoré odobrala v súvislosti s nadobudnutím podielu v tejto dcérskej spoločnosti, tvoria súčasť prevádzkových nákladov zdaniteľnej osoby a *ako také* tvoria cenu jej výrobkov. Tieto služby teda v zásade priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou holdingu.¹⁰

37. Keďže Súdny dvor nemohol ponechať bez povšimnutia skutočnosť, že takýto holding už vzhľadom na svoju povahu spravuje aj podiely nesúvisiace s hospodárskou činnosťou, v rámci prístupu, ktorý si v tomto rozsudku zvolil, na jednej strane rozhodol, že výdavky holdingu vynaložené na nadobudnutie podielov v jeho dcérskych spoločnostiach sú spojené výlučne s hospodárskou činnosťou holdingu a ani sčasti nie sú spojené s jeho činnosťou správy podielov, ktorá nie je hospodárskou činnosťou, a na druhej strane rozhodol, že holding je v zásade oprávnený odpočítať celú DPH zaplatenú z plnení na vstupe.

38. Toto posúdenie sa potvrdilo v bode 34 toho istého rozsudku *Cibo Participations*, v ktorom sa Súdny dvor odvoláva na systém odpočtu stanovený v článku 17 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice, ktorý sa vzťahuje len na rozdelenie DPH z plnení na vstupe použitých na vykonanie hospodárskych činností, pri ktorých vzniká právo na odpočet, a súčasne iných činností, pri ktorých takéto právo nevzniká, teda DPH, ktorá zatažuje výdavky týkajúce sa výlučne hospodárskych činností.¹¹

39. Výdavky holdingu v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach, do riadenia ktorých sa holding zapája v zmysle judikatúry Súdneho dvora, sa teda priradia k hospodárskej činnosti tohto holdingu. DPH zaplatená z týchto výdavkov bude teda predmetom úplného odpočtu podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice, pokiaľ hospodárske plnenia uskutočnené na výstupe nie sú oslobodené od DPH v zmysle šiestej smernice, pričom v takom prípade sa právo na odpočet uplatní podľa metódy pomernej časti stanovenej článkom 17 ods. 5 tejto istej smernice.¹² Z môjho pohľadu treba zvoliť práve takýto výklad rozsudku *Cibo Participations*.

10 — Rozsudok *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 33). Pozri tiež predovšetkým rozsudok *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58).

11 — Pozri v tomto zmysle rozsudok *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33), ako aj moje návrhy vo veci *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, bod 79). Pozri tiež rozsudok *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40).

12 — Postup, akým treba vykonať výpočet tejto pomernej časti, vyplýva z oblasti uplatňovania vnútroštátnych právnych úprav členských štátov: pozri v tejto súvislosti rozsudok *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, body 30 a 31).

40. Takúto analýzu možno veľmi dobre rozšíriť na výdavky, ktoré nie sú spojené s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach, ale sú spojené s inými kapitálovými transakciami uskutočnenými riadiacim holdingom, ako je zvýšenie jeho základného imania prostredníctvom vydania akcií, ktoré in fine slúžia na nadobudnutie a prevádzkovanie námorných lodí, ako to bolo v prípade veci C-109/14.

41. Súdny dvor totiž už uznal v rozsudku Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), že vydanie akcií je plnením, ktoré samostatne nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice, ale spoločnosť ho môže uskutočniť s cieľom zvýšiť svoje imanie v prospech svojej hospodárskej činnosti vo všeobecnosti, čo znamená, že výdavky vynaložené na služby odobraté touto spoločnosťou v rámci uvedeného plnenia sú súčasťou všeobecných výdavkov, a ako také sú prvkom tvoriacim cenu jej výrobkov, pretože takéto plnenia priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.¹³

42. Skutočnosť, že v spore vo veci C-109/14 vydala akcie riadiaca holdingová spoločnosť a nie spoločnosť ako Kretztechnik, ktorá vykonávala iba hospodársku činnosť, podľa môjho názoru nemôže mať odlišný vplyv na právo na v zásade úplný odpočet DPH zaplatenej na vstupe, so zreteľom na poznatky z rozsudku Cibo Participations.

43. V každom prípade ani vnútroštátny súd, ani dotknutí účastníci tohto konania neuviedli, že by sa malo rozlišovať daňové zaobchádzanie s výdavkami riadiaceho holdingu podľa toho, či sú spojené s nadobudnutím účastí alebo s inými kapitálovými transakciami.

44. Vzhľadom na tieto úvahy sa domnievam, že na prvú prejudiciálnu otázku treba odpovedať takto: Náklady holdingu, ktorý sa priamo či nepriamo zapája do riadenia svojich dcérskych spoločností, na kapitálové transakcie priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou uvedeného holdingu. Nie je teda potrebné uskutočniť rozdelenie DPH zaplatenej na vstupe z týchto nákladov medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami. Ak holding uskutočňuje plnenia, ktoré podliehajú DPH a plnenia, ktoré sú od DPH oslobodené, právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe sa vypočíta podľa metódy pomerného odpočtu stanovenej v článku 17 ods. 5 šiestej smernice.

B – O druhej prejudiciálnej otázke

45. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice umožňujúci členským štátom zlúčenie viacerých osôb do jednej zdaniteľnej osoby na účely DPH, bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej po prvé do podniku inej zdaniteľnej osoby (tzv. daňový subjekt) môžu byť začlenené len právnické osoby a ktorá po druhé vyžaduje, aby tieto právnické osoby boli finančne, hospodársky a organizačne, v zmysle vzťahu nadradenosti a podradenosti, začlenené do podniku daňového subjektu.

46. Zo znenia článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice vyplýva, že tento článok umožňuje každému členskému štátu považovať za jednu zdaniteľnú osobu viaceré osoby, pokiaľ sú usadené na území toho istého členského štátu, a pokiaľ sú napriek právnej nezávislosti vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.¹⁴

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

¹⁴ — Treba uviesť, že toto ustanovenie bolo neskôr prevzaté v podobnom znení do článku 11 smernice 2006/112/ES.

47. Toto ustanovenie teda zakotvilo do práva Únie koncept skupinovej registrácie na účely DPH, ktorej cieľom je, ako naznačuje odôvodnenie návrhu šiestej smernice¹⁵, umožniť členským štátom na účely administratívneho zjednodušenia a boja proti zneužívaniu, aby nepovažovali za samostatné zdaniteľné osoby tie osoby, ktorých nezávislosť je výlučne právna formalita.¹⁶

48. Keďže sa skupina na účely DPH pokladá za jednu zdaniteľnú osobu, subjekty, ktorú ju tvoria, v praxi už nepodávajú samostatne daňové priznania DPH a v rámci a mimo svojej skupiny už nie sú označované ako zdaniteľné osoby.¹⁷

49. Z uvedeného vyplýva, že plnenia v rámci skupiny na účely DPH, t. j. plnenia uskutočňované za odplatu medzi subjektmi, ktoré tvoria túto skupinu, v zásade nie sú predmetom platby DPH. Nárok na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa teda nestanovuje na základe plnení medzi členmi skupiny, ale výlučne na základe plnení skupiny s tretími stranami.¹⁸

50. Hoci v prejednávanej veci vnútroštátny súd nijako nespochybňuje skutočnosť, že Spolková republika Nemecko si zvolila možnosť, ktorú jej poskytuje článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice, čo mimochodom potvrdila nemecká vláda vo svojich písomných pripomienkach, má pochybnosti o tom, či holdingy a ich príslušné dcérske spoločnosti môžu získať postavenie skupiny na účely DPH, aby tejto skupine mohol byť vo vzťahu k plneniam uskutočňovaným za odplatu medzi dcérskymi spoločnosťami a tretími podnikmi priznané právo na úplný odpočet DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s kapitálovými transakciami uskutočnenými holdingami.

51. Keďže právo na takýto úplný odpočet by sa nemalo úplne vylúčiť vzhľadom na to, akú odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku mienim navrhnúť, v tomto štádiu úvah možno vyvodiť dva závery.

52. Po prvé vecné situácie, ktorých sa týkajú obe prejudiciálne otázky, sa vzájomne vylučujú. Inými slovami, skupina na účely DPH buď existuje, alebo neexistuje. Holding, ktorý sa zapája do riadenia svojich dcérskych spoločností, v žiadnom prípade nemôže mať právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z nákladov na kapitálové transakcie v jeho dcérskych spoločnostiach a zároveň mať v úmysle vytvoriť s uvedenými dcérskymi spoločnosťami skupinu na účely DPH, v rámci ktorej, ako som už uviedol, nie sú plnenia predmetom platby DPH.

53. Po druhé z informácií obsiahnutých v rozhodnutí vnútroštátneho súdu vyplýva, že problematika súvisiaca s priznaním postavenia skupiny na účely DPH bola prvýkrát nastolená až pred vnútroštátnym súdom, ktorý rozhoduje v poslednej inštancii v štádiu opravného prostriedku „Revision“. Ani daňový úrad, ani súdy nižšieho stupňa než vnútroštátny súd sa teda nemohli dopredu vyjadriť k nároku spoločností Larentia + Minerva a Marenave a ich príslušných dcérskych spoločností na toto postavenie.

15 — Návrh šiestej smernice Rady o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotná základňa posudzovania [KOM(73) 950 z 20. júna 1973].

16 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 47) a Komisia/Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37).

17 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19) a Skandia America (USA), dcérska spoločnosť Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 29).

18 — Pozri v tomto zmysle aj oznámenie Komisie Rade a Európskemu parlamentu o možnosti skupinovej registrácie na účely DPH podľa článku 11 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [KOM(2009) 325 v konečnom znení z 2. júla 2009, s. 11]. Treba spresniť, že plnenia uskutočňované medzi členom skupiny a treťou osobou možno pripísať samotnej skupine: pozri rozsudok Skandia America (USA), dcérska spoločnosť Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 29).

54. Tieto konštatovania by mohli viesť k domnienke, že výklad šiestej smernice v druhej prejudiciálnej otázke napokon nemá nijakú súvislosť s existenciou sporov vo veciach samých alebo že má hypotetickú povahu, takže táto otázka (ako ostatne aj tretia otázka, ktorá s ňou úzko súvisí) by mala byť vyhlásená za neprípustnú.¹⁹ Pochybnosti v tomto zmysle nakoniec vyjadrilo Írsko tak vo svojich písomných pripomienkach, ako aj na pojednávaní pred Súdny dvorom.

55. Napriek týmto okolnostiam sa však domnievam, že nie je zbytočné vecne odpovedať na túto prejudiciálnu otázku. Ako totiž uvádza vnútroštátny súd a ako potvrdila nemecká vláda na pojednávaní, splnenie podmienok oprávnenosti na priznanie postavenia skupiny na účely DPH alebo postavenia daňovej jednotky má objektívnu povahu a v nemeckom práve ho môže konštatovať ktorýkoľvek súd nezávisle od podania návrhu v tomto zmysle. Otázka, či sú obmedzenia oprávnenosti na takú skupinu stanovené nemeckou právnou úpravou zlučiteľné s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, má teda význam pre rozhodnutie sporov vo veciach samých, pretože ak by sa tieto obmedzenia zrušili, právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe by mohlo byť uznané.

56. Pokiaľ ide teda o vec samú, žiadosť vnútroštátneho súdu sa týka dvoch otázok. Po prvé, ide v podstate o to, či článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice bráni tomu, aby členský štát obmedzil skupinovú registráciu na účely DPH na subjekty s právnou subjektivitou právnických osôb, teda nie na osobné spoločnosti ako sú dcérske spoločnosti oboch holdingových spoločností dotknutých spormi vo veciach samých, zriadené vo forme komanditných spoločností. Po druhé vnútroštátny súd má pochybnosti, pokiaľ ide o možnosť členského štátu požadovať, aby vzťahy medzi členmi skupiny na účely DPH mali povahu vzťahov nadradenosti a podradenosti, v rámci ktorých sú „podriadené“ subjekty začlenené do daňového subjektu.

1. O podmienke súvisiacej s právnickou osobou členov skupiny na účely DPH

57. V rámci nemeckého práva § 2 ods. 2 bod 2 prvá veta nemeckého zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) stanovuje, že priemyselná, obchodná, remeselná alebo podnikateľská činnosť sa nevykonáva samostatne, keď je právnická osoba podľa celkovej podoby skutočných pomerov finančne, hospodársky a organizačne začlenená do podniku daňového subjektu (daňová jednotka).

58. Hoci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v nemeckom právnom poriadku môžu osobné spoločnosti tvoriť daňový subjekt daňovej jednotky, na druhej strane takéto osobné spoločnosti, osobitne komanditné, keďže nie sú právnickými osobami, nemôžu byť organizačne závislé, a teda nemôžu byť členmi skupiny na účely DPH, aká existuje v Nemecku.

59. Podľa môjho názoru, ako správne uviedli Írsko a Komisia, v šiestej smernici nič neumožňuje vylúčiť osobné spoločnosti z členstva v skupine na účely DPH.

60. Toto posúdenie vyplýva už zo samotného znenia článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, v ktorom sa uvádza, že za jednu zdaniteľnú osobu možno považovať „osoby“, čo je v rozpore, ako veľmi správne uviedol generálny advokát Jääskinen vo svojich návrhoch vo veci Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2012:753, body 30 a 31), s právnym rámcom vyplývajúcim z druhej smernice o DPH²⁰. Súdny dvor z toho usúdil, že podľa znenia článku 11 smernice 2006/112, ktorý

19 — Pozri najmä judikatúru týkajúcu sa neprípustnosti návrhov na začatie prejudiciálneho konania, ktoré nemajú súvislosť s existenciou sporov alebo majú hypotetickú povahu: rozsudok Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, bod 17 a citovanú judikatúru).

20 — Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a podmienky uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303).

prevzal podobne znejúcu formuláciu z článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, nič nebráni tomu, aby členský štát stanovil, že osoby, ktoré nie sú samostatne zdaniteľnými osobami, môžu byť začlenené do skupiny na účely DPH.²¹ V inej veci Súdny dvor samozrejme incidenčne tiež spresnil, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice sa vzťahuje na „osoby, najmä [na] spoločnosti“²².

61. Z tejto judikatúry vyplýva, že pôsobnosť článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice sa neobmedzuje na osobitnú formu spoločnosti, ani na to, aby subjekty, ktoré sú členmi skupiny na účely DPH, mali právnu subjektivitu právnických osôb.

62. Na rozdiel od článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice sa teda niektoré ustanovenia tejto smernice, ako napr. jej články 28a až 28c, vzťahujú výlučne na „právnické osoby“, čo tiež znamená, že normotvorca Únie nemal v úmysle obmedziť rozsah pôsobnosti prvého článku na subjekty s právnou subjektivitou právnických osôb.

63. Domnievam sa preto, že do rozsahu pôsobnosti *ratione personae* článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice patria všetky osoby.

64. Toto tvrdenie však neumožňuje vyriešiť prvú časť otázky, ktorú položil vnútroštátny súd Súdnemu dvoru.

65. Vyriešenie prvej časti otázky si vyžaduje najprv posúdiť, či šiesta smernica bráni tomu, aby členský štát obmedzil rozsah pôsobnosti článku 4 ods. 4 druhého pododseku uvedenej smernice v rámci uplatnenia možnosti povoliť na svojom území vytvorenie skupín na účely DPH. Inými slovami, ide o to, aby sa určilo, či si členské štáty zachovávajú určitú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o „osoby“, o ktorých sa domnievajú, že im možno priznať nárok na členstvo v skupinách na účely DPH na ich území.

66. Z hľadiska judikatúry si táto otázka podľa môjho názoru vyžaduje podrobnú odpoveď.

67. Je pravda, že Súdny dvor v súvislosti s článkom 11 prvým odsekom smernice 2006/112, ktorým sa prevzal text článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, už rozhodol, že uplatnenie tohto článku podľa jeho znenia nepodlieha ďalším podmienkam, okrem tých, ktoré sú v ňom uvedené.²³ V rozsudkoch Komisia/Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35) a Komisia/Fínsko (C-74/11, EU:C:2013:266, bod 63) Súdny dvor spresnil, že toto ustanovenie nestanovuje ani možnosť, aby členské štáty uložili hospodárskym subjektom ďalšie podmienky na vytvorenie skupiny na účely DPH, ako napr. podmienku vykonávania určitého druhu činnosti alebo podmienku podnikania vo vymedzenom odvetví činnosti.

68. Režim stanovený v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice (a v súčasnosti režim stanovený v článku 11 prvom odseku smernice 2006/112) by tak mohol byť považovaný za režim, ktorý členským štátom neposkytuje žiadnu mieru voľnej úvahy.

69. Súdny dvor však opäť v týchto rozsudkoch uznal možnosť, takisto bez odkazu na znenie predmetného ustanovenia, ale na základe jeho cieľov, aby členské štáty zúžili pôsobnosť režimu stanoveného v článku 11 smernice a pritom dodržali právo Únie.²⁴ Práve na základe tohto konštatovania Súdny dvor odmietol tvrdenia o nesplnení povinnosti vytýkanom Švédskemu kráľovstvu

21 — Rozsudok Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217, body 38 až 41). Pozri tiež rozsudky Komisia/Holandsko (C-65/11, EU:C:2013:265, body 35 až 39), Komisia/Fínsko (C-74/11, EU:C:2013:266, body 30 až 34), Komisia/Spojené kráľovstvo (C-86/11, EU:C:2013:267, body 33 až 37) a Komisia/Dánsko (C-95/11, EU:C:2013:268, body 34 až 38).

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

23 — Pozri najmä rozsudky Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 36) a Komisia/Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 35).

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

a Fínskej republiky, pričom poukázal na to, že Komisia nepreukázala, že obmedzenie uplatnenia režimu skupinovej registrácie DPH v týchto dvoch členských štátoch na podniky vo finančnom a poisťovacom sektore, odôvodnené úmyslom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani uvedeným v článku 11 druhom odseku smernice 2006/112, je v rozpore s právom Únie.²⁵

70. Podľa môjho názoru, keďže táto judikatúra môže byť prebratá na situáciu šiestej smernice, táto judikatúra teda podľa všetkého priznáva členským štátom mieru voľnej úvahy pri uplatnení možnosti podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku, pričom túto voľnú mieru úvahy obmedzuje sledovanie cieľov stanovených v článku 4 ods. 4 tejto smernice, za predpokladu dodržania práva Únie.

71. V praxi musia byť teda obmedzenia režimu stanoveného v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice podľa môjho názoru nevyhnutné a primerané už spomenutému cieľu predchádzania zneužívajúcim postupom a zneužívajúcemu správaniu alebo cieľom boja proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, pri dodržaní práva Únie, a to najmä zásady daňovej neutrality, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH.²⁶

72. Na to, aby sa v prejednávanej veci vylúčenie osobných spoločností z členstva v skupine na účely DPH mohlo považovať za oprávnené, musí sa dať odôvodniť plnením cieľov stanovených článkom 4 ods. 4 šiestej smernice a súčasne musí byť dodržaná zásada daňovej neutrality.

73. Hoci vnútroštátnemu súdu prislúcha overiť tieto skutočnosti, treba uviesť, že tento súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania v podstate už spresnil na jednej strane, že nenašiel súvislosť medzi požiadavkou stanovenou v § 2 ods. 2 bode 2 UStG, podľa ktorej všetci členovia skupiny na účely DPH musia mať právnu subjektivitu právnickej osoby, a plnením cieľov stanovených v článku 4 ods. 4 šiestej smernice, a na druhej strane, že táto požiadavka by mohla byť v rozpore so zásadou daňovej neutrality tým, že je založená iba na právnej forme, s cieľom odprieť určitým subjektom nárok na členstvo v skupine na účely DPH.

74. S týmto stanoviskom súhlasím.

75. Treba však doplniť nasledujúce dve poznámky.

76. Po prvé, pokiaľ ide o ciele boja proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, ktoré sú v súčasnosti stanovené, ako už bolo zdôraznené, v článku 11 druhom odseku smernice 2006/112, treba spresniť, že až prijatím smernice 2006/69/ES z 24. júla 2006²⁷ normotvorca Únie doplnil do článku 4 ods. 4 šiestej smernice tretí pododsek, čím explicitne uznal, že členský štát, ktorý využíva možnosť povoliť skupinovú registráciu na účely DPH na svojom území, môže „prijatť všetky opatrenia potrebné na zabránenie tomu, aby uplatňovaním [článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice] mohlo dochádzať k daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani“.

77. Prinajmenšom pokiaľ ide o vec C-108/14, dotknutým daňovým obdobím je rok 2005, čiže zreteľne skorší dátum ako dátum prijatia smernice 2006/69 a dátum nadobudnutia jej účinnosti.

78. Nemyslím si však, že táto okolnosť znamená, že členské štáty boli pred nadobudnutím účinnosti smernice 2006/69 ukrátené o možnosť prijať opatrenia na dosiahnutie takýchto cieľov v rámci uplatnenia možnosti, ktorú im poskytuje článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice.

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

26 — O charaktere tejto zásady ako základnej zásady pozri najmä rozsudok Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 59), ako aj rozsudok Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 25). O obmedzeniach vyplývajúcich zo zásady neutrality, ktoré sa týkajú použitia opatrení na dosiahnutie cieľov boja proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani zo strany členských štátov, pozri najmä rozsudok Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, bod 26 a citovanú judikatúru).

27 — Smernica Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky, Ú. v. ES L 221, s. 9.

79. Ako totiž Komisia a vláda Spojeného kráľovstva správne uviedli vo svojich písomných pripomienkach, Súdny dvor pri viacerých príležitostiach okrem iného zdôraznil, že boj proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani predstavuje cieľ uznaný a podporovaný šiestou smernicou,²⁸ a to aj v prípadoch, keď sa vnútroštátne daňové orgány nemôžu odvolávať na žiadne výslovné oprávnenie zo strany normotvorcu Únie, ktoré by bolo uvedené v konkrétnych ustanoveniach tejto smernice.²⁹

80. Podobne ako vnútroštátny súd a Komisia neviem pochopiť, v čom je rozlišovanie podnikov podľa právnej formy alebo existencie či neexistencie právnej subjektivity právnickej osoby potrebné a vhodné na boj proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.

81. Po druhé takéto rozlišovanie podľa môjho názoru naráža na zásadu daňovej neutrality, pretože subjekty, ktoré samostatne plne podliehajú DPH, ako pripustila nemecká vláda na pojednávaní, môžu byť členmi skupiny na účely DPH jedine z toho dôvodu, že majú osobitnú právnu formu.

82. V tejto súvislosti treba uviesť, že vytvorenie skupiny na účely DPH môže mať pre svojich členov výhody aj pokiaľ ide o peňažný tok, pretože plnenia v rámci skupiny, ktoré v zásade podliehajú DPH, sú mimo rozsahu pôsobnosti tejto dane.³⁰ Odoprieť hospodárskym subjektom tieto výhody z dôvodu právnej formy pritom znamená rozdielne zaobchádzať s podobnými plneniami, ktoré si teda navzájom konkurujú a súčasne nevziať do úvahy skutočnosť, že charakteristickou vlastnosťou zdaniteľnej osoby na účely DPH je práve hospodárska činnosť a nie právna forma.³¹

83. Koncepcia skupinovej registrácie na účely DPH musí podporiť daňovú neutralitu tým, že bude odzrkadľovať reálnu hospodársku situáciu. Podľa môjho názoru nesmie viesť k uplatňovaniu umelého rozlišovania medzi hospodárskymi subjektmi na základe toho, akú majú právnu formu na účely výkonu svojej činnosti.

84. Na prvú časť druhej prejudiciálnej otázky preto navrhujem odpovedať v tom zmysle, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice bráni tomu, aby členský štát pri uplatnení možnosti, ktorú mu toto ustanovenie poskytuje, podmienil vytvorenie skupiny na účely DPH tým, že všetci členovia tejto skupiny musia mať právnu subjektivitu právnickej osoby, pokiaľ stanovenie takejto podmienky nie je odôvodnené predchádzaním zneužívaniu alebo bojom proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, za predpokladu dodržania zásady daňovej neutrality, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

2. O nutnosti existencie vzťahov nadradenosti a podradenosti medzi členmi skupiny na účely DPH

85. Ako sa už uviedlo, článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice umožňuje na účely DPH považovať za jedinú zdaniteľnú osobu subjekty, ktoré sú síce právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko prepojené finančnými, ekonomickými a organizačnými väzbami.

86. § 2 ods. 2 bod 2 prvá veta UStG požaduje, aby daňové subjekty boli finančne, hospodársky a organizačne začlenené do podniku daňovej jednotky.

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

29 — Pozri najmä rozsudok Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121), ktorý sa týkal daňových únikov a zneužívajúcich konaní, a rozsudok Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446), ktorý sa týkal daňových únikov.

30 — Pozri v tomto zmysle už citované oznámenie Komisie, s. 11 a závery, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2012:753, bod 45).

31 — Súdny dvor už rozhodol za okolností súvisiacich s rozsahom pôsobnosti oslobodenia od DPH, ktorým šiesta smernica bráni rozlišovaniu založenému výhradne na právnej forme, prostredníctvom ktorej zdaniteľné osoby vykonávajú svoje činnosti: pozri v tejto súvislosti rozsudky Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 30), Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 25), ako aj rozsudok Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, body 30 a 31).

87. Podľa vnútroštátneho súdu je toto začlenenie, ktoré požaduje uvedené ustanovenie, podľa ustálenej judikatúry Bundesfinanzhofu podmienené tým, že medzi daňovou jednotkou a daňovým subjektom ako „podriadeným subjektom“ existuje vzťah nadradenosti a podradenosti.

88. Podľa vysvetlení vnútroštátneho súdu finančné začlenenie existuje vtedy, keď sa daňový subjekt finančne podieľa na daňovej jednotke takým spôsobom, že môže svoju vôľu presadiť väčšinovým rozhodnutím na valnom zhromaždení spoločníkov. Pre hospodárske začlenenie je napokon charakteristické to, že daňová jednotka sa v štruktúre nadriadeného daňového subjektu javí ako jeho súčasť. Nakoniec organizačné začlenenie, ako poznamenáva vnútroštátny súd, si vyžaduje, aby daňový subjekt využíval možnosť ovládnutia dcérskej spoločnosti v prebiehajúcom riadení podniku spojenú s finančným začlenením, pričom musí mať možnosť ovládnuť daňovú jednotku spôsobom, akým podnik riadi, a presadiť u nej svoju vôľu.

89. Vnútroštátny súd však presne neuvádza, z akého hľadiska(-ísk) – teda finančného, hospodárskeho a/alebo organizačného – hospodárske subjekty, o ktoré ide vo veciach samých, nespĺňajú podmienky začlenenia stanoveného v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vete UStG, ako ho vyložil Bundesfinanzhof. Túto otázku neumožňujú objasniť ani pripomienky spoločnosti Larentia + Minerva, ani pripomienky spoločnosti Marenave.

90. Vzhľadom na uvedené, je zjavné, že požiadavky stanovené v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vete UStG presahujú rámec požiadaviek, ktoré vyplývajú z článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice. Existencia „úzkych“ finančných, hospodárskych a organizačných prepojení ešte neznamená ani začlenenie člena do podniku iného člena skupiny na účely DPH, ani existenciu vzťahov nadradenosti a podradenosti medzi týmito členmi.³² Na pojednávaní pred Súdny dvorom však Komisia poukázala na to, že zo šiestich členských štátov, ktoré využili možnosť stanovenú v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice, iba štyri vrátane Spolkovej republiky Nemecko požadujú takéto prepojenia založené na začlenení a vzťahu podradenosti. Okrem toho ako spoločnosť Larentia + Minerva zdôraznila vo svojich písomných pripomienkach, Súdny dvor tým, že predovšetkým v rozsudku Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 47), uznal, že skupinová registrácia na účely DPH môže byť nevyhnutná, aby sa predišlo určitým zneužitiam, ako napr. možnosti umelého rozdelenia podniku na niekoľko zdaniteľných osôb s cieľom využívať osobitnú schému, podľa môjho názoru implicitne pripustil, že skupinová registrácia na účely DPH nezaložená na vzťahoch nadradenosti a podradenosti („Gleichordnungskonzern“) je podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice možná.

91. Podľa môjho názoru sa v prejednávanej veci nemožno účinne odvolávať na okolnosť, že Súdny dvor v rozsudku Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 19) incidenčne poukázal na vzťah podradenosti medzi členmi skupiny na účely DPH, pretože otázka, ktorá mu bola v tejto veci položená, sa tejto okolnosti vôbec netýka. Ostatne vo svojich rozsudkoch Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 43), a Komisia/Fínsko (C-74/11, EU:C:2013:266, bod 36), Súdny dvor najmä z tohto dôvodu zamietol tvrdenie Komisie, ktoré je založené na tej istej okolnosti rozsudku Ampliscientifica a Amplifin.

92. Tieto úvahy ma priviedli aj k tomu, aby som odmietol tvrdenie rakúskej vlády, podľa ktorého je existencia vzťahu podradenosti obsiahnutá v podmienke „úzkych väzieb“ stanovenej v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice, pretože podľa prvého pododseku tohto odseku konkrétne práve existencia takýchto vzťahov podriadenosti medzi fyzickými osobami a ich zamestnávateľom vylučuje, aby sa s týmito tieto osoby považovali za zdaniteľné osoby na účely DPH.

32 — Treba uviesť, že príslovka „úzko“ [viazané] v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice na označenie prepojení medzi dotknutými subjektmi nahradila výraz „organický“, ktorý bol, aspoň v niektorých jazykových verziách, predtým použitý v bode 2 štvrtom pododseku prílohy A druhej smernice, ktorý vykladal článok 4 poslednej uvedenej smernice. Spresnenie v bode 2 štvrtom pododseku prílohy A druhej smernice, pokiaľ ide o definíciu „zdaniteľnej osoby“ v zmysle článku 4 druhej smernice, v širokej miere prevzalo nemecký koncept „Organschaft“.

93. Takéto tvrdenie nielenže ignoruje rozdiel medzi znením prvého pododseku a druhého pododseku článku 4 ods. 4 šiestej smernice, pričom v druhom pododseku nie je použitý konkrétne výraz „vzťahy podradenosti“, ale aj rozdiel v širšom ponímaní „úzkého prepojenia“, ale zároveň nezohľadňuje skutočnosť, že Súdny dvor uznal, že členský štát je oprávnený stanoviť, že osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami na účely DPH, môžu byť členmi skupín na účely DPH, a z tohto dôvodu nie je výraz zdaniteľná osoba synonymom výrazu „osoby“ v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice.

94. To znamená, že z pripomienok predložených dotknutými stranami vyplýva, že v skutočnosti nepripúšťajú otázku, či požiadavky § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG, ako boli vyložené v judikatúre Bundesfinanzhofu, predstavujú doplňujúce podmienky k podmienkam stanoveným v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice (téza, ktorú v podstate obhajujú Larentia + Minerva, Marenave, Írsko, ako aj Komisia), čo by znamenalo, že tieto podmienky musia byť odôvodnené z hľadiska cieľov predchádzania zneužitiam alebo boja proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, alebo či ide jednoducho o spresnenia alebo konkretizovanie podmienky týkajúcej sa existencie úzkého finančného, hospodárskeho a organizačného prepojenia, stanovenej týmto článkom, ako to tvrdia nemecká a rakúska vláda a vláda Spojeného kráľovstva.

95. Hoci na prvý pohľad nie je odpoveď na túto možnosť ľahká, argumentácia dotknutých strán, ktoré boli spomenuté ako prvé, je však podľa všetkého viac v súlade s judikatúrou.

96. Súdny dvor v skutočnosti najmä v rozsudkoch Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2013:217, bod 36) a Komisia/Fínsko (C-74/11, EU:C:2013:266, bod 29) označil ako „ďalšiu podmienku“, t. j. podmienku doplňujúcu podmienky v článku 11 prvom odseku smernice 2006/112 (ktorá prevzala podmienky z článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice), požiadavku, podľa ktorej by „osoby“ dotknuté týmto ustanovením mohli mať jednotlivo povahu zdaniteľnej osoby. Inými slovami, členský štát, ktorý prebral článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice, pričom obmedzil možnosť skupinovej registrácie na účely DPH len na „zdaniteľné osoby“, nespresnil pôsobnosť tohto textu, ale zahrnul do pôsobnosti tohto ustanovenia dodatočnú podmienku.

97. V súlade s prístupom, ktorý si Súdny dvor zvolil v týchto rozsudkoch a v rozsudku Komisia/Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263), hoci dodatočná podmienka nie je sama osebe nezlučiteľná s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, so zreteľom na mieru voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty, musí byť aj tak odôvodnená sledovaním cieľov predchádzania zneužitiam alebo boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani, pri dodržaní práva Únie, predovšetkým zásady daňovej neutrality.

98. Z toho je zrejmé, že podmienka, ktorá vyplýva z § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG, podľa ktorej úzke finančné, hospodárske a organizačné prepojenia sa môžu vytvoriť za existencie vzťahov nadradenosti a podradenosti medzi členmi skupiny na účely DPH, môže byť zlučiteľná so šiestou smernicou, pokiaľ je nevyhnutná a primeraná sledovaniu vyššie uvedených cieľov, pričom musí byť predovšetkým dodržaná zásada daňovej neutrality.

99. Hoci vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby overil, či sú tieto podmienky splnené, mám pochybnosti o tom, či vnútroštátne opatrenie, ktoré požaduje tak úzke väzby medzi osobami na to, aby na účely DPH mohli predstavovať jednu zdaniteľnú osobu, nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie uvedených cieľov. Odhliadnuc totiž od osobitných okolností týkajúcich sa daného členského štátu, ktoré však v tomto konaní neboli pred Súdnym dvorom spomenuté, zo všeobecného hľadiska je ťažké pochopiť dôvody, pre ktoré by sledovanie vyššie uvedených cieľov malo byť podmienené existenciou vzťahov nadradenosti a podradenosti medzi členmi skupiny na účely DPH na to, aby sa splnila podmienka existencie úzkych finančných, hospodárskych a organizačných prepojení.

Aj keď je existencia takýchto vzťahov nadradenosti a podradenosti medzi členmi skupiny na účely DPH nepochybne dostatočnou podmienkou na dosiahnutie týchto cieľov a na splnenie podmienky uloženej článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, pochybujem, že je úplne nevyhnutná.

100. Na druhú časť druhej prejudiciálnej otázky preto navrhujem odpovedať takto: Vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej úzke finančné, hospodárske a organizačné prepojenia v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice môžu existovať len v prípade existencie vzťahov nadradenosti a podradenosti medzi členmi skupiny na účely DPH, môže byť zlučiteľná s týmto článkom, pokiaľ je nevyhnutná a primeraná sledovaniu cieľov predchádzania zneužitiam a boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani a je v súlade s právom Únie, najmä so zásadou daňovej neutrality, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

C – O tretej prejudiciálnej otázke

101. Svojou treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta na priamy účinok článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice v prípade, že bráni vnútroštátnemu opatreniu, akým je opatrenie stanovené v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vety UStG.

102. Ak sa Súdny dvor rozhodne riadiť týmito návrhmi týkajúcimi sa odpovede na druhú prejudiciálnu otázku, netreba vylúčiť, že vnútroštátny súd po preskúmaní, ktoré musí uskutočniť, môže vylúčiť nezlučiteľnosť § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG s článkom 4 ods. 4 druhou vetou šiestej smernice. So zreteľom na potrebu poskytnúť vnútroštátnemu súdu zmysluplnú odpoveď sa preto domnievam, že na tretiu otázku treba odpovedať tak, ako bola položená Súdnemu dvoru.

103. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia šiestej smernice alebo smernice 2006/112 javia z pohľadu ich obsahu ako bezpodmienečné a dostatočne presné, možno sa na ne odvolávať pri nedostatku včas prijatých opatrení na ich uplatnenie voči všetkým vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré nie sú v súlade so smernicou, alebo ak môžu stanovovať práva, ktoré si jednotlivci môžu uplatňovať voči štátu.³³

104. Je teda potrebné overiť, či článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice môže byť z hľadiska svojho obsahu považovaný za bezpodmienečný a dostatočne presný na to, aby jednotlivcovi umožnil odvolať sa naň pred vnútroštátnymi súdmi s cieľom namietat uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá by mohla byť s týmto článkom nezlučiteľná.

105. Z tohto hľadiska sa predovšetkým domnievam, že namietat priamy účinok článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, ako to urobili najmä Írsko a rakúska vláda výlučne z toho dôvodu, že tento článok iba poskytuje členským štátom možnosť umožniť na svojom území skupinovú registráciu na účely DPH, nie je presvedčivý.

106. Súdny dvor už viackrát uznal, že ustanovenie smernice, ktoré poskytuje členským štátom možnosť voľby, nutne nevylučuje, že výlučne na základe ustanovení tejto smernice možno s dostatočnou presnosťou určiť obsah práv priznaných jednotlivcom.³⁴

107. Okrem toho Súdny dvor neuznal ani existenciu miery voľnej úvahy členských štátov pri vykonávaní ustanovení šiestej smernice za prvok, ktorý sám osebe vedie k tomu, aby ho zbavil možnosti priznať niektorým z týchto ustanovení priamy účinok.³⁵

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

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

35 — Pozri najmä rozsudok Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, bod 31 a citovanú judikatúru). Pozri tiež rozsudok MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 51 a citovanú judikatúru).

108. Súdny dvor predovšetkým rozhodol, že členské štáty nepopierateľne disponujú mierou voľnej úvahy pri stanovení podmienok uplatnenia niektorých oslobodení stanovených šiestou smernicou, pričom táto okolnosť nebráni jednotlivcom, ktorí sú schopní preukázať, že na jeho daňové postavenie sa skutočne vzťahuje niektorá z kategórií oslobodenia podľa tejto smernice, aby sa odvolali priamo na ňu, najmä v prípade, keď členský štát, ktorý pri výkone právomoci, ktorú mu priznáva táto smernica, prijal vnútroštátne ustanovenia nezlučiteľné s touto smernicou, obzvlášť so zásadou daňovej neutrality.³⁶

109. Z toho vyplýva, že okolnosť, že Spolková republika Nemecko si pri uplatnení možnosti, ktorú jej poskytuje článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice, zachováva určitú mieru voľnej úvahy, ešte neznamená, že jednotlivci nemajú právo odvolať sa pred vnútroštátnymi súdmi priamo na ustanovenia tohto článku.

110. Podľa môjho názoru naopak, v prípade, že členský štát využil možnosť poskytnutú článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, tento článok umožňuje všetkým „osobám“, aby boli považované za jednu zdaniteľnú osobu, a teda jednoznačne, bezpodmienečne a dostatočne presne určuje osoby, na ktoré sa toto ustanovenie vzťahuje.

111. Skutočnosť, že toto ustanovenie môže v prípade potreby obsahovať výhradu týkajúcu sa odôvodnení založených na predchádzaní zneužitiam alebo boji proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani, nespochybňuje toto konštatovanie, pretože takéto odôvodnenia nielenže nie sú vyňaté zo súdneho preskúmania,³⁷ ale sú podporované šiestou smernicou, a možno ich dokonca považovať za obmedzenia týkajúce sa rozsahu práv, ktoré táto smernica priznáva jednotlivcom.³⁸

112. Na druhej strane vecná podmienka v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice, podľa ktorej musia byť finančné, hospodárske a organizačné prepojenia medzi viacerými osobami „úzke“, aby tieto osoby mohli predstavovať jednu zdaniteľnú osobu, musí byť nepochybne spresnená na vnútroštátnej úrovni. Ak sa zameriame len na úzke finančné prepojenia, tieto môžu závisieť od premenlivého percentuálneho podielu kapitálovej účasti vo vlastníctve a/alebo od hlasovacích práv v spoločnosti alebo od osobitných zmluvných vzťahov medzi hospodárskymi subjektmi vrátane zmlúv o franšíze.³⁹ Tieto kritériá však nie sú výlučné. V každom prípade teda členské štáty, ktoré si zvolili možnosť stanovenú v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice, musia presne vymedziť vecnú podmienku, ktorá je tam upravená, za okolností, keď nebolo možné, na rozdiel od situácie oslobodenia od DPH, ktorú možno objektívne určiť na základe výkladu ustanovení šiestej smernice, vymedziť priamo v samotnom texte tohto článku presný význam „úzkyh“ prepojení, ktoré sú tam uvedené.

113. Na základe toho sa domnievam, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice nemá priamy účinok.

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

37 — Pozri analogicky o priamom účinku článku 4 ods. 5 šiestej smernice rozsudok Comune di Carpaneto Piacentino a i. (231/87 a 129/88, EU:C:1989:381, bod 32). Pozri tiež v inej súvislosti rozsudok Gavieiro Gavieiro a Iglesias Torres (C-444/09 a C-456/09, EU:C:2010:819, bod 81).

38 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 57 až 59).

39 — Komisia v už citovanom oznámení (s. 9) navrhla vyvodiť existenciu úzkych finančných prepojení z viac ako 50 % účasti na základnom imaní alebo hlasovacích právach alebo z existencie franšízových zmlúv. Treba uviesť, že niektoré členské štáty uznávajú existenciu takýchto finančných väzieb v situácii, keď spoločnosť vlastní aspoň 10 % základného imania inej spoločnosti.

114. Ak by Súdny dvor prijal tento návrh a keďže vnútroštátny súd predbežne konštatoval nezlučiteľnosť § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice, bude vnútroštátny súd ešte musieť overiť, či sa vnútroštátne právo dá v rámci možností vyložiť v súlade s právom Únie⁴⁰.

115. V tomto ohľade treba poznamenať, že Komisia vo svojich písomných pripomienkach uviedla, že nemecký daňový úrad sa pokúsil poskytnúť taký výklad, ktorý by bol v súlade s právom Únie, keď dospel k záveru, že osobné spoločnosti „s kapitálovou štruktúrou“, ako sú komanditné spoločnosti vo veciach samých, môžu patriť do osobného rozsahu pôsobnosti § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG.⁴¹

116. Takýto príklad z judikatúry naznačuje, prinajmenšom v prípade osôb, ktoré môžu byť členmi skupiny na účely DPH, že výklad v súlade s právom Únie je skutočne možný, avšak bez toho, aby viedol k výkladu contra legem.

117. Pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa začlenenia spoločnosti, ktorá je členom skupiny na účely DPH, do daňovej jednotky, ktorej podlieha uplatnenie § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG, ako som už uviedol, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že táto podmienka bola v nemeckom práve vyložená ako požadujúca vzťahy nadradenosti a podradenosti medzi členmi skupiny na účely DPH práve na základe súdneho rozhodnutia.

118. Okrem už spomenutej otázky právnej subjektivity právnickej spoločnosti, ako už bolo tiež uvedené, informácie poskytnuté vnútroštátnym súdom neumožňujú určiť dôvody, pre ktoré hospodárske subjekty, o ktoré ide vo veciach samých, nespĺňajú podmienku stanovenú v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vety UStG, ako ju vyložil Bundesfinanzhof.

119. V každom prípade vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby vo veciach samých overil, či sa podmienka začlenenia stanovená v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vety UStG môže v rámci možností vykladať v tom zmysle, že podniky, medzi ktorými existujú úzke finančné, hospodárske a organizačné prepojenia v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, môžu získať postavenie skupiny na účely DPH bez toho, aby medzi nimi existoval vzťah podriadenosti alebo vzťahy nadradenosti a podradenosti.

120. Na základe uvedeného sa domnievam, že na tretiu prejudiciálnu otázku treba odpovedať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba sa nemôže odvolávať priamo na článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice a že vnútroštátnemu súdu prináleží vyložiť svoju vnútroštátnu právnu úpravu v rámci možností v súlade so šiestou smernicou.

III – Návrh

121. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof, takto:

1. Náklady holdingu, ktorý sa priamo či nepriamo zapája do riadenia svojich dcérskych spoločností, na kapitálové transakcie, priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou tohto holdingu. Nie je teda potrebné uskutočniť rozdelenie dane z pridanej hodnoty z týchto nákladov zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti holdingu a činnosti holdingu, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami. Ak holding uskutočňuje plnenia, ktoré podliehajú dani z pridanej hodnoty a plnenia, ktoré sú od dane z pridanej hodnoty oslobodené, právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe sa vypočíta podľa metódy pomernej

40 — Pozri najmä rozsudok Pfeiffer a i. (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, body 108 až 114).

41 — Pozri bod 34 písomných pripomienok Komisie, ktorá sa odvoláva na rozsudok Finanzgericht München z 13. marca 2013 pod číslom 3 K 235/10.

časti stanovenej článkom 17 ods. 5 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.

2. Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice 77/388 bráni tomu, aby členský štát pri uplatnení možnosti, ktorú mu poskytuje toto ustanovenie, podmienil vytvorenie skupiny na účely DPH tým, že všetci členovia tejto skupiny musia mať právnu subjektivitu právnických osôb, okrem prípadu, keď je to odôvodnené predchádzaním zneužitiam alebo bojom proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani, za predpokladu dodržania práva Únie, najmä zásady daňovej neutrality, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej úzke finančné, hospodárske a organizačné prepojenia v zmysle článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice 77/388 môžu existovať len v prípade existencie vzťahov nadradenosti a podradenosti medzi členmi skupiny na účely DPH, môže byť zlučiteľná s týmto článkom, pokiaľ je nevyhnutná a primeraná sledovaniu cieľov predchádzania zneužitiam a boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani a je v súlade s právom Únie, najmä so zásadou daňovej neutrality, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

3. Zdaniteľná osoba sa nemôže odvolávať priamo na článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice 77/388. Vnútroštátnemu súdu však prináleží vyložiť svoju vnútroštátnu úpravu v rámci možností v súlade s uvedeným ustanovením šiestej smernice.