



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
LAILY MEDINA
přednesené dne 13. ledna 2022¹

Věc C-141/20

**Finanzamt Kiel
proti
Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – DPH – Seskupení pro účely DPH – Určení člena seskupení pro účely DPH jako osoby povinné k dani – Hospodářské činnosti prováděné samostatně – Rozsudek ve věci Larentia + Minerva (C-108/14 a C-109/14)“

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) se týká výkladu čl. 4 odst. 1 a 4, čl. 21 odst. 1 písm. a) a čl. 21 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS². Tato žádost byla předložena v souvislosti s řízením vedeným mezi společnostmi Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (dále jen „NGD“) a Finanzamt Kiel (finanční úřad v Kielu, Německo, dále jen „Finanzamt“) ve věci určení seskupení pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) jako osoby povinné k dani.

2. Seskupení pro účely DPH jsou právní fikcí pro účely DPH podle šesté směrnice a umožňují, aby se s těmito seskupeními zacházelo stejně jako s jedinou osobou povinnou k dani registrovanou k DPH samostatně. Jejich cílem je zjednodušit dodržování předpisů týkajících se DPH (tj. významně usnadnit vykazování DPH seskupeními společností, které tak mohou podávat jediné konsolidované přiznání k DPH zahrnující činnosti všech členů seskupení) a bojovat proti zneužívání daňového systému. Dále platí, že u zboží a služeb poskytovaných mezi členy seskupení nemá být DPH účtována.

3. Avšak německý režim seskupení pro účely DPH je v akademické literatuře popisován jako režim podobný pohádkám bratří Grimmů: „[tento režim] připomíná ono otrávené jablko, které zlá královna dala hodné Sněhurce. Ačkoli bylo seskupení pro účely DPH vytvořeno jako usnadňující opatření, stalo se ústředním bodem kontrol prováděných německými orgány daňové

¹ – Původní jazyk: angličtina.

² – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) ve znění směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000 (Úř. věst. 2000, L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338; dále jen „šestá směrnice“).

správy, [...] [a] bylo příčinou vedení mnoha soudních sporů, [...] což mělo za následek vznik byrokratické džungle, v níž si daňoví poplatníci často neví rady, když váhají nad tím, zda má jimi zamýšlené seskupení pro účely DPH šanci při kontrole obstát“³.

4. Toto stanovisko je třeba posuzovat společně s dalším mým stanoviskem, které předkládám v souběžně vedené věci C-269/20, Finanzamt T, a to zejména z toho důvodu, že rozsah první otázky položené XI. senátem Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) v projednávané věci odpovídá první otázce položené V. senátem uvedeného soudu ve věci C-269/20.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES⁴. Šestá směrnice je ale na věc v původním řízení i nadále použitelná *ratione temporis*.

6. Článek 4 šesté směrnice, nadepsaný „Osoby povinné k dani“, stanovil:

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

[...]

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

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

[...]“

7. Článek 21 šesté směrnice, nadepsaný „Daňoví dlužníci“, zejména stanovoval:

„1. V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

a) osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelná dodání zboží nebo poskytnutí služeb, s výjimkou případů uvedených v písmenech b) a c).

[...]

³ – Müller-Lee, J., a Imhof, P., *VAT group requirements: a German fairy tale*, International Tax Review, 2014, s. 48. Pokud jde o seskupení pro účely DPH obecně, viz následující publikace: Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD Doctoral Series, sv. 34, 2015.

⁴ – Směrnice ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

3. V situacích uvedených v odstavcích 1 a 2 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než daňový dlužník.

[...]

B. Vnitrostátní právo

8. Ustanovení § 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), nadepsaný „Podnikatelé, podniky“, stanoví:

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

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

[...]

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

[...]

II. Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžné otázky

9. Mezi účastníky řízení je sporné, zda v roce 2005 (sporný rok) existovalo mezi korporací A jako ovládajícím subjektem a společností NGD, žalobkyní v původním řízení, jako ovládaným subjektem seskupení pro účely DPH.

10. NGD je společnost s ručením omezeným, která se řídí německým právem a byla založena notářským zápisem ze dne 29. srpna 2005. Jejími společníky jsou A (z 51 %) a C eV (ze 49 %). A je veřejnoprávní korporace. C eV je zapsaný spolek. Jediným jednatelem společnosti NGD byl ve sporném roce E, který byl zároveň jediným jednatelem korporace A a výkonným členem představenstva spolku C eV.

11. Před založením společnosti NGD byly Finanzamt předloženy dvě verze jejích stanov, aby tento mohl zaujmout stanovisko k existenci režimu daňové jednotky mezi korporací A a spolkem C eV. Finanzamt informoval společnost NGD, že pouze druhá verze těchto stanov splňuje platné podmínky týkající se finančního začlenění. NGD však byla založena na základě první verze stanov. Teprve v roce 2010 se stala druhá verze stanov předmětem notářského zápisu a byla zapsána do obchodního rejstříku.

12. Během externí kontroly prováděné u společnosti NGD dospěl auditor k závěru, že NGD a A ve sporném roce netvořily daňovou jednotku, neboť NGD nebyla finančně začleněna do podniku A. A sice měla 51 %, tedy většinový, podíl na základním jmění společnosti NGD, vzhledem k ustanovením stanov však nedisponovala většinou hlasovacích práv, a nebyla tedy schopna prosazovat ve společnosti NGD svá rozhodnutí.

13. Dne 30. prosince 2013 podala NGD přiznání k DPH za rok 2005. V tomto přiznání si vyhradila stanovisko k výsledku případné následné kontroly zaměřené na otázku, zda s A tvoří jediný subjekt pro daňové účely.

14. Rozhodnutím ze dne 30. května 2014 se Finanzamt ztotožnil se stanoviskem externího auditora a v návaznosti na toto rozhodnutí zrušil výhradu týkající se následné kontroly.

15. Námitku podanou společností NGD proti tomuto rozhodnutí Finanzamt dne 3. února 2017 zamítl jako neopodstatněnou s odůvodněním, že mezi NGD a A neexistoval režim daňové jednotky z důvodu neexistence finančního začlenění.

16. Toto rozhodnutí však bylo společností NGD napadeno žalobou, které bylo vyhověno rozsudkem Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Šlesvicko-Holštýnsko, Německo) ze dne 6. února 2018, jímž byla částka DPH požadovaná od této společnosti stanovena na 0 eur. Podle uvedeného soudu podmínku týkající se finančního začlenění s ovládajícím subjektem A splňovala i první verze stanov společnosti NGD, která byla platná během dotčeného zdaňovacího období. Finanzamt tedy rozhodl nesprávně, když konstatoval, že zde režim daňové jednotky neexistuje. V tomto ohledu uvedený soud odkázal na body 44 a 45 rozsudku ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrts (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, dále jen „rozsudek Larentia + Minerva“). V důsledku této skutečnosti uvedený soud konstatoval, že požadavek Finanzamt – aby měl ovládající subjekt nejen většinový podíl, ale též většinu hlasovacích práv ve společnosti NGD – překročil rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

17. Finanzamt podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, tj. předkládající soud).

18. Jedenáctý senát Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) úvodem konstatoval, že pokud by měl být spor v původním řízení posuzován pouze z hlediska použitelného vnitrostátního práva, byl by podaný opravný prostředek důvodný. Je tomu tak proto, že klasifikace seskupení jako daňové jednotky závisí na podmínce finančního začlenění, která vyžaduje, aby měl ovládající subjekt většinu hlasovacích práv. Po vydání rozsudku Larentia + Minerva nedošlo k žádné změně právní úpravy. Podle německého práva je i nadále požadována existence vztahu ovládaní a podřízenosti mezi ovládajícím a ovládaným subjektem, bez ohledu na upřesnění, které v tomto ohledu poskytl Soudní dvůr ve zmíněném rozsudku.

19. S ohledem na tyto skutečnosti si předkládající soud klade otázku, zaprvé, zda je německý režim daňové jednotky (*Organshaft*) slučitelný s unijním právem, a zejména zda může být podmínka finančního začlenění, jak ji vyžaduje § 2 odst. 2 bod 2 první věta UStG, jako taková

stále ještě zachována⁵. Zadruhé se předkládající soud táže, zda lze německý režim daňové jednotky odůvodnit výkladem čl. 4 odst. 1 šesté směrnice ve spojení s jejím čl. 4 odst. 4 prvním pododstavcem⁶.

20. XI. senát Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) se tak rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Musí být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec [šesté směrnice] ve spojení s jejími čl. 21 odst. 1 písm. a) a čl. 21 odst. 3 vykládán v tom smyslu, že členskému státu umožňuje určit jako osobu povinnou k dani člena seskupení pro účely DPH (ovládající subjekt) namísto tohoto seskupení (daňové jednotky)?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Lze se v tomto smyslu dovolávat čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce [šesté směrnice] ve spojení s jejími čl. 21 odst. 1 písm. a) a čl. 21 odst. 3?
- 3) Musí být při přezkumu, zda požadavek finančního začlenění stanovený v § 2 odst. 2 bodě 2 první větě [UStG] představuje přípustné opatření, které je nezbytné a vhodné k dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, prováděném podle [bodů 44 a 45 rozsudku Larentia + Minerva], použity přísnější, nebo velkorysejší standardy?
- 4) Musí být čl. 4 odst. 1 a čl. 4 odst. 4 první pododstavec [šesté směrnice] vykládány v tom smyslu, že členskému státu umožňují považovat cestou typizace osobu za nesamostatnou ve smyslu čl. 4 odst. 1 [této směrnice], pokud je finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do jiného podniku (*Organträger*, ovládající subjekt) takovým způsobem, že ovládající subjekt může u této osoby prosadit svá rozhodnutí, a tím zamezit tomu, aby tato osoba činila odlišná rozhodnutí?“

III. Analýza

21. V souladu s žádostí Soudního dvora se zaměřím pouze na první a čtvrtou předběžnou otázku.

A. Stručné shrnutí argumentace účastníků řízení

22. Písemná vyjádření předložily NGD, německá a italská vláda a Evropská komise.

1. K první předběžné otázce

23. NGD se domnívá, že předkládající soud správně poukázal na skutečnost, že posouzení v bodech 45 a 46 rozsudku Larentia + Minerva – za účelem určení, zda je podmínka finančního začlenění stanovená německým právem nezbytná a vhodná pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám nebo v boji proti daňovým podvodům a vyhýbání se daňovým povinnostem – je relevantní pouze tehdy, pokud § 2 odst. 2 bod 2 první věta UStG není v rozporu s unijním právem (když toto ustanovení určuje osobu povinnou k dani způsobem

⁵ – Tyto problémy jsou předmětem prvních tří předběžných otázek.

⁶ – Tato otázka byla vznesena v souvislosti se čtvrtou předběžnou otázkou.

odchylným od unijního práva). Pokud by měl být přijat takový přístup, byl by opravný prostředek podaný Finanzamt zamítnut *ab initio* z důvodu neslučitelnosti tohoto ustanovení s unijním právem.

24. Německá vláda zpochybňuje přípustnost první otázky. Tvrdí, že tato otázka není relevantní pro řešení sporu v původním řízení, jelikož tento spor se v podstatě týká toho, zda mezi společnostmi NGD a ovládajícím subjektem A existuje dostatečné finanční začlenění.

25. Podpůrně předkládá německá vláda vyjádření k otázce týkající se souladu vnitrostátního režimu daňové jednotky (*Organschaft*) s unijním právem i k otázce týkající se zákonnosti tohoto režimu, který určuje jednoho konkrétního člena seskupení pro účely DPH za jedinou osobu povinnou k dani, jež toto seskupení zastupuje.

26. Pokud jde o první otázku uvedenou v předchozím bodě, německý režim jediného daňového subjektu, jak je upraven v § 2 odst. 2 bodě 2 první větě UStG, odpovídá ve všech ohledech režimu zakotvenému v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice ve spojení s čl. 21 odst. 1 písm. a) a čl. odst. 3 této směrnice, podle něhož musí být všichni členové seskupení pro účely DPH považováni za jedinou osobu povinnou k dani a musí podávat společné daňové přiznání k DPH. Skutečnost, že podle vnitrostátního práva neplní tyto úlohy samotná daňová jednotka (seskupení pro účely DPH), ale ji ovládající subjekt, nemá žádné důsledky pro soulad s unijním právem.

27. Pokud jde o druhou otázku v bodě 25 tohoto stanoviska, německá vláda poukazuje na to, že zavedení režimu zdanění seskupení pro účely DPH je pro členské státy dobrovolné a podrobná pravidla upravující fungování takového systému jsou ponechána na jejich uvážení.

28. Tento postoj má oporu i v legislativní historii šesté směrnice. Navíc je určení ovládajícího subjektu jako jediné osoby povinné k dani namíste, neboť jakožto hierarchicky nadřazený je tento subjekt jako jediný schopen zajistit účinné plnění daňových povinností za celé seskupení. V každém případě platí, že pokud jde o daňové zatížení, nevzniká žádný rozdíl v závislosti na tom, zda je za jedinou osobu povinnou k dani určeno seskupení pro účely DPH, nebo subjekt ovládající toto seskupení.

29. Italská vláda v podstatě tvrdí, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členským státům umožňuje považovat za jedinou osobu povinnou k dani určitý subjekt posuzovaný samostatně, ačkoli je z finančního, hospodářského a organizačního hlediska úzce propojen s jinými subjekty, je-li to odůvodněno hledisky souvisejícími s cílem předcházet daňovým podvodům, daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

30. Komise se v podstatě domnívá, že ačkoli ovládající subjekt seskupení pro účely DPH může být osobou povinnou k dani a výlučným zástupcem této skupiny, požadavek německého práva, aby měl tento ovládající subjekt většinu hlasovacích práv v tomto seskupení, je v rozporu s čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice.

2. Ke čtvrté předběžné otázce

31. NGD se domnívá, že na čtvrtou otázku je třeba odpovědět záporně, tedy že šestá směrnice neumožňuje členskému státu, aby cestou kategorizace stanovil, že určité jednotky nejsou samostatné, pokud jsou finančně, ekonomicky a organizačně začleněny do subjektu, který je ovládajícím subjektem určitého seskupení pro účely DPH.

32. Německá vláda především tvrdí, že čtvrtá položená otázka je rovněž nepřijatelná, neboť neumožňuje učinit závěry o tom, zda je splněna podmínka finančního začlenění v situaci, kdy, jako v projednávané věci, ovládající subjekt, ačkoli má většinový podíl, nedisponuje většinou hlasovacích práv. Podle ní tudíž tato otázka není pro rozhodnutí sporu ve věci v původním řízení rozhodující.

33. Podpůrně se tato vláda domnívá, že pokud by Soudní dvůr shledal tuto otázku přípustnou, měla by být zodpovězena kladně. Důvodem je skutečnost, že čl. 4 odst. 1 a čl. 4 odst. 4 první pododstavec šesté směrnice umožňují členskému státu, aby cestou kategorizace kvalifikoval určitý subjekt jako nikoli samostatný ve smyslu čl. 4 odst. 1 této směrnice, pokud je tento subjekt finančně, ekonomicky a organizačně začleněn do jiného subjektu (ovládajícího subjektu) takovým způsobem, že tento ovládající subjekt je schopen prosazovat svou vůli v ovládaném subjektu a bránit mu v tom, aby jednal odlišným způsobem. Německá vláda v této souvislosti dodává, že pokud jde o určování míry samostatnosti subjektu při provádění hospodářské činnosti, mají členské státy při provádění tohoto ustanovení určitý prostor pro uvážení.

34. Italská vláda v podstatě tvrdí, že čtvrtá předběžná otázka je nepřijatelná, neboť nemá žádnou souvislost se skutkovým stavem věci v původním řízení. Avšak pro případ, že by tato otázka byla shledána přípustnou, měla by odpověď znít tak, že čl. 4 odst. 1 šesté směrnice nelze považovat za ustanovení způsobilé bránit tomu, aby byl subjekt, který provádí hospodářskou činnost z hlediska právního nezávisle, považován za osobu povinnou k dani, i kdyby byl finančně, ekonomicky a organizačně úzce propojen s jiným subjektem tak, že by ve vztahu k tomuto subjektu došlo ke vzniku závislosti nebo hospodářského začlenění.

35. Komise se vyjádřila společně ke všem předběžným otázkám a nepředložila ve vztahu k této otázce žádné samostatné vyjádření.

B. Posouzení

1. K přípustnosti

36. Německá vláda zpochybňuje přípustnost první a čtvrté předběžné otázky (viz body 24 a 32 tohoto stanoviska), zatímco italská vláda tvrdí, že nepřijatelná je čtvrtá otázka.

37. Domnívám se, že tyto argumenty je nutno odmítnout. Zaprvé odpovědi na položené předběžné otázky jsou pro účely řešení věci v původním řízení zjevně nezbytné. Zadruhé, ze skutečnosti, že dva senáty Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud; XI. senát v projednávané věci a V. senát ve věci C-269/20) předložily diametrálně odlišné výklady příslušných ustanovení šesté směrnice⁷, vyplývá, že poskytnutí určitého vodítka k výkladu těchto ustanovení ze strany

⁷ – Viz zejména Geraats, M., *Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19*, Steueranwaltsmagazin, č. 3/2021, s. 87.

Soudního dvora je skutečně potřebné. To se odráží i ve značně rozdílných liniích vnitrostátní judikatury těchto dvou vysoce postavených senátů (zejména pokud jde o způsob, jakým by měl být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice proveden ve vnitrostátním právu). Tato skutečnost je zdůrazněna i v akademické literatuře citované Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) v uvedených dvou žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce.

2. K meritu věci

38. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice ve spojení s jejími čl. 21 odst. 1 písm. a) a čl. 21 odst. 3 vykládán v tom smyslu, že členskému státu brání v tom, aby za osobu povinnou k dani pro účely DPH určil nikoli samotné seskupení pro účely DPH (*Organkreis*), ale člena tohoto seskupení, a sice konkrétně ovládající subjekt tohoto seskupení (*Organträger*).

39. Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 1 šesté směrnice ve spojení s jejím čl. 4 odst. 4 prvním pododstavcem vykládán v tom smyslu, že členskému státu umožňuje považovat cestou kategorizace určité subjekty za nikoli samostatné, pokud jsou tyto subjekty finančně, hospodářsky a organizačně začleněny do subjektu, který je ovládajícím subjektem určitého seskupení pro účely DPH.

40. Je namístě posoudit tyto otázky společně a analýzu problémů, z nichž tyto dvě otázky vycházejí, provedu ve třech krocích. V rámci prvního kroku budou zohledněny podmínky stanovené unijním právem pro vytvoření seskupení pro účely DPH. V rámci druhého kroku se budu zabývat pravidly týkajícími se postavení seskupení pro účely DPH a jeho členů po vzniku a zahájení činnosti tohoto seskupení, včetně vztahů tohoto seskupení k orgánům daňové správy a určení toho člena seskupení, který je nositelem dluhu na DPH za dotčené seskupení. V rámci závěrečného třetího kroku provedu posouzení toho, zda se německá vláda může odchýlit od pravidel unijního práva upravujících seskupení pro účely DPH, aby i nadále zachovala vlastní režim seskupení pro účely DPH.

a) Úvodní poznámky

41. Podle jednoznačných závěrů předkládajícího soudu vyjádřených v jeho předkládacím usnesení je argumentace přijímaná na podporu existence daňové jednotky v Německu pojmově a historicky, jakož i z hlediska obecné systematiky německé právní úpravy, spjata s charakteristikou samostatnosti při provádění hospodářské činnosti.

42. Již řadu let existují značné pochybnosti o souladu příslušných ustanovení UStG s šestou směrnicí, vyjádřené v judikatuře německých soudů⁸ i v akademické literatuře⁹. Jak prokáží v tomto svém stanovisku, tyto pochybnosti jsou odůvodněné.

⁸ – Viz Geraats, M., *op. cit.* s. 87. To se do jisté míry odráží i v žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce, z nichž vychází rozsudek ve věci Larentia + Minerva, jakož i rozsudek ze dne 15. dubna 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285; dále jen „rozsudek M-GmbH“).

⁹ – Předkládající soud cituje Birkenfeld, Umsatzsteuer-Rundschau, 2014, s. 120 a 126. Mohu rovněž citovat Stadie in Rau/Dürrwächter (vyd.), Umsatzsteuergesetz, § 2, červenec 2011, body 915 a 993, Reiss in Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG, body 98.6 a 98.17, Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG, bod 89, Korn in Bunjes, UStG, § 2 UStG, 2013, bod 110, Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 UStG, bod 325, Radeisen in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 2 UStG, 2011, bod 179, Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 UStG, 2011, bod 64, Korf, *MwStR*, 2016, s. 257, a Lange, Umsatzsteuer-Rundschau, 2016, s. 297, 299 a 302. Viz též Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organshaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

43. Část judikatury Soudního dvora relevantní pro projednávanou věc se týká článku 11 směrnice 2006/112, neboť změny čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice odpovídá jeho znění.

44. Úvodem je třeba připomenout, že pro určení působnosti ustanovení unijního práva je namístě vzít v úvahu zároveň jeho znění, kontext a cíle¹⁰.

b) Krok 1: podmínky stanovené unijním právem pro seskupení pro účely DPH

45. Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice stanoví: „[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 jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“.

46. Obecně platí, že šestá směrnice nabízí členským státům jen poměrně omezené vodítko ohledně způsobu, jak do vnitrostátní právní úpravy zavést režim seskupení pro účely DPH. Řada podrobností je ponechána na uvážení členských států, což by mohlo mít za následek narušení jednotného uplatňování DPH napříč Unií. Směrnice 2006/112 tuto situaci nezlepšila. Mezi členskými státy byly totiž zjištěny velké rozdíly¹¹.

47. Pokud jde konkrétně o německou právní úpravu (UStG), spočívá podstata problému této právní úpravy v tom, že podle šesté směrnice nezávislé společnosti, které jsou úzce propojeny pro účely DPH, neztrácejí své postavení osob povinných k dani pouze z důvodu oné vazby. Institut seskupení pro účely DPH v žádném případě nemá za následek, že by byly všechny osoby povinné k dani v rámci tohoto seskupení nahrazeny jedním jediným členem tohoto seskupení.

1) Kontext a znění sporných ustanovení

48. Soudní dvůr již upřesnil, že „[v]ýrazy použité v čl. 4 odst. 1 prvním pododstavci šesté směrnice a čl. 9 odst. 1 [směrnice 2006/112], zejména výraz ‚jakákoliv‘, vymezují pojem ‚osoba povinná k dani širokým způsobem založeným na samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti, které objektivně splňují kritéria uvedená v tomto ustanovení, jsou považovány za osoby povinné k DPH“¹².

49. Kromě toho musí dotčená osoba jednat svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost a musí nést hospodářské riziko spojené s činnostmi, které vykonává samostatně na jakémkoli místě¹³.

50. Dále čl. 4 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „osoba povinná k dani“ provádí svou hospodářskou činnost na nějakém místě samostatně, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

¹⁰ – Rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 23 a citovaná judikatura).

¹¹ – Viz Gryziak, B., *VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis*, International VAT Monitor, sv. 32, 2021, s. 205. Viz sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu o možnosti seskupení pro účely DPH podle článku 11 směrnice Rady 2006/112/ES [dříve čl. 4 odst. 4 šesté směrnice] o společném systému [DPH] [COM(2009) 325 final, s. 1].

¹² – Rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27 a citovaná judikatura), kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

¹³ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. ledna 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18), a ze dne 18. října 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, bod 23).

51. Vzhledem k tomu, že čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, jakož i čl. 4 odst. 4 první pododstavec této směrnice definují rozsah pojmu „provádí *samostatně* některou z hospodářských činností“¹⁴, vyžaduje odkaz na „seskupení pro účely DPH“ v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci, aby byl tento pojem vykládán jako konkretizace pojmu *samostatného* provádění hospodářské činnosti.

52. Jinými slovy, čl. 4 odst. 4 šesté směrnice v prvním pododstavci dále vymezuje pojem „samostatně“ a ve svém druhém pododstavci pak odkazuje na institut seskupení pro účely DPH, přičemž provedení tohoto ustanovení bylo svěřeno členským státům na základě jejich diskreční prováděcí pravomoci.

53. Zahrnutí institutu seskupení pro účely DPH do čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice vyžaduje, aby byl tento institut vykládán v souladu s celkovou systematikou této směrnice jako konkretizace pojmu „samostatnost“. Podle čl. 4 odst. 4 mohou být i právně nezávislé osoby společně považovány za jedinou osobu povinnou k dani v situaci, kdy by daňová povinnost jinak nemohla být odůvodněna podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice z důvodu neexistence dostatečné vazby mezi těmito osobami.

54. Dále je důležité porovnat znění příslušných ustanovení UStG se zněním ustanovení šesté směrnice.

55. Pokud jde o § 2 odst. 2 bod 2 první větu UStG, toto ustanovení opomíjí skutečnost, že čl. 4 odst. 4 šesté směrnice nestanoví žádné další podmínky týkající se postavení osoby povinné k dani, jež by platily pro jednotlivé členy seskupení pro účely DPH. Článek 4 odst. 4 šesté směrnice navíc nevyžaduje, aby členem jednajícím jménem a v zastoupení tohoto seskupení byla výhradně mateřská společnost s většinovým podílem i většinou hlasovacích práv, a ostatně nestanoví ani žádné jiné podmínky týkající se jeho způsobilosti k právům a právním úkonům, vlastnictví nebo práv spjatých s vlastnictvím právnické osoby.

56. Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice stanoví, že „každý členský stát [může] 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“.

57. Ustanovení § 2 odst. 2 bod 2 UStG ovšem stanoví, že „[p]rofesní, průmyslová či obchodní činnost není vykonávána samostatně, [...] 2. pokud je [i)] *právnícká osoba* s ohledem na všechny skutečné vztahy finančně, hospodářsky a organizačně [ii)] *začleněna* do [iii)] *podniku ovládajícího subjektu* (daňová jednotka, *Organshaft*). Účinky daňové jednotky se omezují na interní plnění mezi pobočkami podniku usazenými v [Německu]. Tyto pobočky se považují za jediný podnik. [...]“¹⁵

58. Je zřejmé, že německé opatření provádějící šestou směrnicí je příliš restriktivní, když stanoví, že seskupení pro účely DPH (a v důsledku tohoto provedení ovládající subjekt) je jedinou osobou povinnou k dani, zatímco čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice je obecnější v tom smyslu, že pouze umožňuje považovat pro účely DPH za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou samostatné, ale jsou vzájemně propojeny finančně, hospodářsky a organizačně.

¹⁴ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

¹⁵ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

59. Podle čl. 4 odst. 4 šesté směrnice totiž „může každý členský stát [iii)] považovat za jedinou osobu povinnou k dani [i)] osoby, které jsou usazeny na území určité země a které jsou sice právně nezávislé, avšak [ii)] navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“¹⁶.

60. Textuální analýza obnažuje rozdíly mezi následujícími dvojicemi: i) „právní osobou“ a „osobou“¹⁷, ii) „začleněním ovládaného subjektu do ovládajícího subjektu“ a „samostatnými právními osobami, které jsou navzájem úzce propojeny“ a iii) „výlučně ovládajícím subjektem“ a „seskupením pro účely DPH“ jako jedinou osobou povinnou k dani.

61. Ze všech tří aspektů výše provedeného srovnání ustanovení německého práva se skutečným zněním šesté směrnice vyplývá, že UStG jde nad rámec toho, co stanoví šestá směrnice.

62. V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že využijí-li členské státy možnosti, kterou jim poskytuje čl. 4 odst. 4 šesté směrnice, a stanoví určité podmínky a modalities pro seskupení pro účely DPH, nesmí zásadně měnit povahu institutu seskupení pro účely DPH¹⁸ ani cíl tohoto ustanovení¹⁹. Lze nalézt určitou analogii s judikaturou Soudního dvora²⁰ v tom smyslu, že při provádění šesté směrnice a definici podmínek konkretizujících práva, která seskupením pro účely DPH a jednotlivým osobám mohou plynout z čl. 4 odst. 4, nemohou právní předpisy členských států některé z těchto seskupení a osob splňujících požadavky stanovené směrnicí uvedených práv zbavit (k čemuž ve skutečnosti došlo u osob dotčených projednávanou věcí a věcí C-269/20). Jak bylo uvedeno v akademické literatuře, členské státy by měly při provádění institutu seskupení pro účely DPH zvážit rozsah zbývající legislativní volnosti, kterou jim tato směrnice poskytuje, aby jej nepřekročily²¹.

63. Skutečnost, že UStG a vnitrostátní judikatura jsou příliš restriktivní, ostatně vyšla najevo již v jiné situaci týkající se seskupení pro účely DPH: Soudní dvůr měl poté, co mu byla předložena projednávaná věc, možnost rozhodnout, že UStG protiprávně brání tomu, aby osobní obchodní společnosti, které nejsou subjekty výlučně finančně začleněnými do podniku ovládajícího subjektu, byly členem seskupení pro účely DPH. Tato problematika byla předmětem rozsudku ve věci M-GmbH.

c) Krok 2: pravidla týkající se postavení seskupení pro účely DPH a jeho členů po založení a zahájení činnosti tohoto seskupení, včetně vztahů seskupení k orgánům daňové správy

64. Z norem zakotvených v šesté směrnici týkajících se postavení seskupení pro účely DPH a jeho členů vyplývá, že osoby povinné k dani, které jsou členy seskupení pro účely DPH, zůstávají osobami povinnými k dani i jakožto individuální subjekty. Každá osoba je povinnosti v oblasti DPH vázána samostatně (tj. mimo rámec seskupení pro účely DPH). Účelem seskupení pro účely DPH vzniklého podle čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice je výhradně zjednodušení zacházení s DPH. V praxi by měl orgán daňové správy obdržet jediné přiznání k DPH představující souhrn individuálních přiznání všech daňových poplatníků, kteří do tohoto seskupení patří.

¹⁶ – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

¹⁷ – Viz rozsudek Larentia + Minerva (body 45 a 46).

¹⁸ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 34), a ze dne 5. července 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, bod 34).

¹⁹ – Sterzinger, C., *Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis*, Umsatzsteuer-Rundschau, 2014, s. 139.

²⁰ – Obdobně viz rozsudek ze dne 26. června 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, body 52 a násl.).

²¹ – Korf, R., *Organschaft – quo vadis?*, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht, 2008, s. 179.

1) Legislativní historie

65. V bodě 2 (který se týká článku 2 ve znění uvedeném v návrhu) přílohy A návrhu Komise²², který vedl k přijetí druhé směrnice²³, unijní normotvůrce stanovil, že podle této směrnice nelze režimy daňových jednotek ztotožňovat s neexistencí samostatnosti.

66. V daném bodě se uvádí, že „[v]ýraz ‚na vlastní účet‘ má zejména vyloučit zdanění osob pobírajících mzdu nebo plat, které jsou vázány ke svému zaměstnavateli pracovní smlouvou, včetně osob pracujících z domova. Tato formulace rovněž ponechává každému členskému státu volnost v tom, aby s osobami, které jsou z právního hlediska nezávislé, ale jsou vzájemně propojeny hospodářskými, finančními nebo organizačními vazbami, zacházel nikoli jako se samostatnými daňovými poplatníky, ale jako s jediným daňovým poplatníkem. Členský stát, který přijetí takového režimu navrhuje, však zahájí konzultace podle článku 13.“

67. Je pravda, že v okamžiku přijímání druhé směrnice bylo cílem legitimizovat v rámci unijního práva takové normy členských států, jako byl německý režim jediných subjektů pro daňové účely, aby se předešlo nutnosti zavedení institutu seskupení pro účely DPH do německého práva.

68. Ve výše uvedeném návrhu druhé směrnice předloženém Komisí je „K článku 2“ uvedeno vysvětlení následujícího znění:

„Podle platné právní úpravy některých členských států jsou osoby, které jsou právně nezávislé, ale jsou navzájem organicky propojeny hospodářskými, finančními a organizačními vazbami, považovány za jedinou osobu povinnou k dani, v důsledku čehož plnění mezi nimi uskutečněná obecně nepředstavují zdanitelná plnění. S ohledem na to se tedy na podniky tvořící *Organschaft* vztahují stejné daňové podmínky jako na integrovaný podnik tvořící jedinou právnickou osobu.“

Je třeba poznamenat, že při správném uplatňování systému DPH neposkytuje výše uvedený daňový režim žádné konkurenční výhody oproti daňovému systému, který členy *Organschaft* považuje za samostatné osoby povinné k dani.

Za těchto okolností lze podle všeho říci, že zachování praxe některých členských států, které považují *Organschaft* za jedinou osobu povinnou k dani, ačkoli jiné členské státy tak nečiní, nepřináší žádné zásadní nevýhody. Platí však, že členský stát spadající do prvně uvedené kategorie je povinen vést předběžné konzultace za účelem posouzení tohoto doporučeného režimu z hlediska toho, zda tento režim nezpůsobuje narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy [COM(65) 144 final, s. 7 a 8].“

69. Druhá směrnice byla nahrazena šestou směrnicí a uvedená argumentace platila i nadále (a platí i podle směrnice 2006/112, která následně nahradila šestou směrnicí).

70. Z legislativní historie článku 4 šesté směrnice jasně vyplývá, že koncept daňových jednotek nemá za následek to, že by členové takové jednotky přestali provádět samostatnou hospodářskou činnost, a že čl. 4 odst. 1 této směrnice nebrání tomu, aby určitý subjekt zůstal osobou povinnou k dani i v případě, že je ovládán jiným subjektem nebo je v jeho vlastnictví.

²² – Návrh na druhou směrnicí o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se struktury a způsobů použití společného systému daně z přidané hodnoty (předložený Radě Komisí) [COM(1965) 144 final].

²³ – Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967 (L), s. 1303).

2) Praktický příklad seskupení pro účely DPH

71. V tomto ohledu je poučný Komisí předložený zjednodušený příklad seskupení pro účely DPH, které sestává pouze ze dvou členů. Společnost A je subjektem ovládajícím společnost B; B nakupuje zboží od třetích osob povinných k dani za 100 eur a 20 eur na DPH, které si může odečíst (při 20 % sazbě DPH). B toto zboží dále prodává společnosti A za pořizovací náklady. Společnost A toto zboží následně prodává za cenu 200 eur fyzickým osobám nepovinným k dani a fakturuje DPH ve výši 40 eur. DPH, kterou jsou povinny odvádět jednotlivé společnosti tvořící toto seskupení pro účely DPH, se v případě, že je za toto seskupení odváděna jediná platba, stanoví následovně.

72. i) B odečetla 20 eur za zboží koupené od třetích osob (minus 20 eur); ii) B prodává zboží za pořizovací náklady společnosti A a dostává 20 eur (plus 20 eur); iii) A zaúčtuje pořízení zboží, které nakoupila od společnosti B, a odečítá 20 eur (minus 20 eur); A zaúčtuje DPH účtovanou za další prodej zboží třetím osobám ($200 \times 20\% = 40$; tedy plus 40 eur). Z toho vyplývá, že celková částka DPH, kterou je povinno odvést toto seskupení pro účely DPH, činí 20 eur.

73. A plní daňové povinnosti členů seskupení pro účely DPH a odvádí DPH, k jejímuž odvodu je toto seskupení povinno. Plnění mezi osobami povinnými k dani, jež jsou uvedena v bodech ii) a iii), jsou v plném rozsahu vykompenzována. Pokud B prodává své zboží A, DPH účtovaná společností B se rovná DPH, kterou si může A odečíst. Tato plnění tak nejsou při určování výše DPH, k jejímuž odvodu je seskupení pro účely DPH povinno, zohledňována. V souladu s čl. 4 odst. 1 šesté směrnice provádí společnost A hospodářskou činnost samostatně. Jakožto osoba povinná k dani obdržela společnost A 40 eur na DPH. Prodala zboží konečným spotřebitelům a mohla si v souvislosti s tímto pořízením odečíst daň na vstupu ve výši 20 eur. Za tuto transakci musí A odvést DPH ve výši 20 eur. B není povinna odvádět DPH za uskutečněný další prodej zboží, neboť tato transakce byla provedena za pořizovací náklady.

74. Všichni členové seskupení pro účely DPH ručí společně a nerozdílně za dluhy tohoto seskupení na DPH, i když v praxi odvádí (společnou) částku splatné DPH pouze člen, který za toto seskupení jedná. Pokud jde o seskupení pro účely DPH, šestá směrnice neupravuje rozložení odpovědnosti – ve vztahu k částce DPH, k jejímuž odvodu je seskupení povinno – mezi členy tohoto seskupení ani modalitu této odpovědnosti.

75. V souladu se systémem DPH stanoveným šestou směrnicí nese každá osoba povinná k dani odpovědnost za své vlastní povinnosti v oblasti DPH. Vzhledem k tomu, že (podle pravidel stanovených v čl. 4 odst. 4 šesté směrnice) členové seskupení pro účely DPH neztrácejí své postavení individuálních osob povinných k dani, je rozdělení povinností v oblasti DPH mezi členy seskupení věcí vnitrostátního práva smluvního a deliktního.

76. Na rozdíl od režimu seskupení pro účely DPH podle šesté směrnice stanoví režim zakotvený v § 2 odst. 2 bodě 2 UStG, že členové seskupení pro účely DPH již nejsou považováni za osoby povinné k dani – a to platí i v případě, že nadále prodávají zboží a poskytují služby za úplatu a činí tak samostatně; a v případě, že je každý z nich osobou povinnou k dani, která jedná jako taková ve smyslu článku 2 šesté směrnice.

77. V tomto ohledu sdílím názor Komise, že podle tohoto vnitrostátního systému by společnost B ve výše uvedeném příkladu (vůbec) nebyla zohledňována jako osoba povinná k dani pro účely DPH. Jednoduše by byla považována za dceřinou společnost společnosti A. B však nakupuje zboží jako osoba povinná k dani, která jedná jako taková, v souladu s čl. 2 odst. 1 šesté směrnice. Aby

byla v tomto seskupení pro účely DPH jedinou osobou povinnou k dani. Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice nicméně neumožňuje, aby B, jakožto člen seskupení pro účely DPH, přestala být považována za osobu povinnou k dani, pokud nadále samostatně vykonává hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 1 této směrnice.

78. Je tudíž důležité mít na paměti, že členové seskupení pro účely DPH neztrácejí své postavení „osoby povinné k dani“, pokud nepřestanou provádět samostatnou hospodářskou činnost. Jak je uvedeno výše, čl. 4 odst. 1 šesté směrnice nevylučuje, aby určitý subjekt zůstal osobou povinnou k dani i v situaci, kdy je ovládán jiným subjektem nebo kdy je zcela či zčásti ve vlastnictví tohoto jiného subjektu.

79. Pokud několik právně nezávislých členů seskupení pro účely DPH tvoří dohromady jedinou osobu povinnou k dani, musí existovat jediný zástupce, který přebírá povinnosti tohoto seskupení týkající se DPH vůči orgánům daňové správy. Tento úkol by mohl plnit ovládající subjekt (jak stanoví německé právo). Domnívám se však (společně s Komisí), že požadavek na to, aby pro potřeby takového seskupení měl ovládající subjekt většinu hlasovacích práv a většinový podíl v ovládané společnosti, která je členem seskupení, je v rozporu s čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice.

80. Jak je uvedeno výše, ovládající subjekt může plnit daňové povinnosti jednotlivých osob povinných k dani, které jsou členy daného seskupení pro účely DPH. V souladu se šestou směrnicí však není kogentně stanoveno, že zástupcem tohoto seskupení vůči orgánům daňové správy musí být jediné ten jeho člen, který je ve vztahu k němu ovládajícím subjektem. Ve zjednodušeném příkladu uvedeném v bodech 71 až 73 výše je například možné, že společnost B disponuje větší likviditou. Je tedy v zájmu ostatních členů tohoto seskupení, kteří mají případně k dispozici méně likvidních prostředků, aby DPH splatnou za toto seskupení odváděla společnost B. Mezi členy seskupení ostatně může existovat i smluvní ujednání ohledně odměny zástupce za jednání s orgány daňové správy.

3) Požadavky unijního práva ohledně toho, kdo je osobou povinnou k dani v seskupení pro účely DPH

81. Ve svém sdělení²⁴ označuje Komise seskupení pro účely DPH za „fiktivní subjekty“.

82. Předkládající soud má tedy pravdu, jak se dále ukáže, když považuje za irelevantní skutečnost, že německý zákonodárce dosud neupravil seskupení pro účely DPH jako určitou formu společnosti podle vnitrostátního práva.

83. Úvaha vyjádřená Komisí v jejím výše uvedeném sdělení – podle níž „by bylo možné skupinu pro účely DPH označit za ‚fiktivní subjekt‘ vytvořený pro účely DPH, kdy se ekonomická podstata nadřadí právní formě. Skupina pro účely DPH je zvláštní typ osoby povinné k dani, která existuje pouze pro účely DPH. Je založena na skutečných finančních, hospodářských a organizačních vazbách mezi společnostmi. Každý člen skupiny si přitom zachová svou právní formu a pouze pro účely DPH se vytvoření této skupiny dá přednost před právními formami podle např. občanského nebo společenstevního práva [...]“ – totiž správně dokládá přednost unijní právní úpravy DPH před vnitrostátním občanským nebo společenstevním právem (předkládající soud má stejný názor, viz bod 58 předkládacího usnesení).

²⁴ – Viz bod 3.2 druhý pododstavec sdělení Komise COM(2009) 325.

84. Jak uvedl sám předkládající soud, z judikatury Soudního dvora v první řadě vyplývá, že pokud členský stát vykoná svou pravomoc podle čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice, prováděcí vnitrostátní právní úprava musí umožnit, aby k dani byla povinná pouze jediná osoba a aby celé skupině bylo přiděleno pouze jedno identifikační číslo pro účely DPH²⁵. Ačkoli z této judikatury nevyplývá, že by osobou povinnou k dani musela být určitá konkrétní osoba, Soudní dvůr přesto následně uvedl, že pokud takové seskupení existuje, vzniká povinnost odvést DPH samotnému seskupení pro účely DPH²⁶.

85. Podle unijního práva je tedy osobou povinnou k této dani samotné seskupení, nikoli pouze ovládající subjekt tohoto seskupení, tedy jeho určitý konkrétní člen, jak je tomu podle německého práva. Značná část německé akademické literatury věnující se daňovému právu ostatně poukazuje na to, že z tohoto důvodu je § 2 odst. 2 bod 2 první věta UStG v rozporu se šestou směrnicí²⁷.

86. Dále se domnívám, že výše uvedené ustanovení UStG jde při stanovení, že osobou povinnou k dani je ovládající subjekt, zjevně nad rámec zjednodušení zdanění propojených subjektů. Toto znění UStG opomíjí samostatnou právní osobnost propojených subjektů i jejich případná specifika jakožto veřejnoprávních subjektů (to vystupuje do popředí v mém souběžném stanovisku předneseném ve věci C-269/20). Výše uvedené ustanovení UStG navíc omezuje možnost tohoto režimu daňové jednotky (seskupení pro účely DPH) určit svého zástupce.

4) Možné porušení zásady daňové neutrality

87. Ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG je také pravděpodobně v rozporu se zásadou daňové neutrality, z níž vyplývá, že „subjekty musí mít možnost zvolit způsob organizace, který jim z čistě hospodářského hlediska nejlépe vyhovuje, aniž by podstupovaly riziko vyloučení svých plnění z osvobození od daně podle [...] šesté směrnice“²⁸.

88. Soudní dvůr totiž rozhodl, že pro účely DPH není „totožnost provozovatelů [...] a právní forma [...] v zásadě rozhodná“²⁹, nestanoví-li šestá směrnice nebo judikatura jinak.

89. V této souvislosti souhlasím s generálním advokátem P. Mengozzim: „[n]erozumím tomu, v čem je rozlišování podniků podle právní formy nebo existence či neexistence právní osobnosti nezbytné a vhodné s ohledem na boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem [...]. Takové rozlišování [...] porušuje rovněž zásadu daňové neutrality [...]. Odepřít hospodářským subjektům tyto výhody z důvodu právní formy, prostřednictvím které jeden z těchto subjektů vykonává činnost, přitom znamená zacházet rozdílně s obdobnými plněními, která si navzájem konkurují, a současně nevzít v úvahu skutečnost, že charakteristickou vlastností osoby povinné k DPH je právě hospodářská činnost, a nikoli právní forma [...]. Mechanismus seskupení pro účely DPH musí podporovat daňovou neutralitu tím, že bude odrážet hospodářskou realitu. Nesmí [...] vést k umělému rozlišování založenému na právní formě, prostřednictvím které hospodářské subjekty vykonávají činnost“³⁰. Domnívám se proto, že

²⁵ – Rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 20).

²⁶ – Rozsudek ze dne 17. září 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 29, 35, 37 a výrok).

²⁷ – Viz poznámky pod čarou 8 a 9 tohoto stanoviska.

²⁸ – Rozsudek ze dne 3. dubna 2008, J. C. M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, bod 28 a citovaná judikatura). Viz též například rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo (C-109/02, EU:C:2003:586, bod 23).

²⁹ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 46). Viz rovněž rozsudek ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 25).

³⁰ – Viz stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ze dne 26. března 2015 ve věci Larentia + Minerva (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:212, bod 80 až 83).

podobně jako výše uvedené podmínky týkající se právní formy a právní osobnosti jdou takové podmínky, jako jsou podmínky uložené UStG v projednávané věci (určující jako zástupce seskupení a osobu povinnou k dani v rámci tohoto seskupení výlučně toho jeho člena, který je ovládá a vlastní většinu hlasovacích práv a většinový podíl v ovládané společnosti, která je členem seskupení), podle všeho nad rámec toho, co je nezbytné a vhodné k dosažení cílů šesté směrnice.

d) Krok 3: může se německá vláda odvolávat na výjimku vyplývající z norem unijního práva upravujících seskupení pro účely DPH za účelem odůvodnění svého režimu?

90. Podle unijního práva obecně platí, že osobou povinnou k dani musí být osoba definovaná v šesté směrnici, přičemž z tohoto důvodu provedu analýzu toho, zda německá opatření, která stanoví, že osobou povinnou k odvádění daně může být pouze ovládající subjekt, slouží k předcházení zneužívajícím daňovým praktikám.

91. Jak Soudní dvůr zdůraznil v rozsudku Larentia + Minerva (bod 40), „[z] důvodové zprávy k návrhu Komise [COM(73) 950 final]^[31], jež vedl k přijetí šesté směrnice, vyplývá, že unijní normotvůrce přijetím čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce této směrnice zamýšlel umožnit členským státům – v zájmu administrativního zjednodušení nebo zamezení některým zneužíváním daňového režimu, například rozčleněním jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem čistě právní nezávislosti“.

92. Dále konstatoval, že „čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní právní úprava vyhradovala možnost vytvořit seskupení pro účely DPH, jak je uvedeno v tomto ustanovení, pouze subjektům, jež mají právní osobnost a jsou k ovládajícímu subjektu tohoto seskupení ve vztahu podřízenosti, nejsou-li tyto dva požadavky opatřeními, jež jsou nezbytná a vhodná pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“ (rozsudek Larentia + Minerva, bod 46)³².

93. Cílem čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice je předcházet zneužívání a bojovat proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a zjednodušit administrativní operace tím, že budou plnění uvnitř seskupení osvobozena od DPH.

94. Cílem tohoto ustanovení je tedy definovat jedinou osobu povinnou k dani z daného seskupení pro účely DPH, která by byla povinna vyplnit daňové přiznání a odvést DPH jménem tohoto seskupení, aniž by však byla u ostatních členů tohoto seskupení vyloučena povinnost k placení daně. Toto ustanovení však neobsahuje žádnou úpravu společné a nerozdílné odpovědnosti jednotlivých členů tohoto konsorcia. V tomto ohledu ovšem z čl. 21 odst. 1 písm. a) šesté směrnice jasně plyne, že členské státy mohou stanovit, že někdo jiný než osoba povinná k dani je povinen společně a nerozdílně odvádět DPH. Z toho vyplývá, že člen seskupení pro účely DPH, který jedná jménem tohoto seskupení, může být rovněž společně a nerozdílně povinen tuto daň odvádět.

³¹ – Návrh Komise na šestou směrnici Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém [DPH]: jednotný základ daně (Úř. věst. 1973, C 80, s. 1).

³² – Viz také rozsudek M-GmbH, bod 47.

95. Jak podotkl předkládající soud, čl. 21 odst. 1 písm. a) šesté směrnice opravňuje členské státy pouze k tomu, aby určily další osoby, které budou povinny odvádět DPH společně a nerozdílně. Neumožňuje jim určit odchylně jinou osobu povinnou k této dani, než je samotné seskupení pro účely DPH. Jak totiž vyplývá z judikatury, členské státy nemají právo doplňovat do článku 11 směrnice 2006/112 (a tudíž ani do čl. 4 odst. 4 šesté směrnice) žádné dodatečné podmínky³³.

96. Dále se předkládající soud táže, zda má být přístup Soudního dvora v rozsudku Larentia + Minerva vykládán v tom smyslu, že členské státy mohou za účelem spočívajícím v předcházení zneužívajícím praktikám nebo v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem určit za člena seskupení pro účely DPH, jenž jedná jeho jménem, pouze ovládající subjekt tohoto seskupení. Předkládající soud vysvětluje, že podmínka týkající se držby většiny hlasovacích práv měla usnadnit spolupráci členů seskupení pro účely DPH, aby bylo zajištěno, že tyto subjekty splní své daňové povinnosti.

97. Domnívám se (stejně jako Komise), že účelem podmínky, která stanoví, že tento ovládající subjekt musí disponovat většinou hlasovacích práv, není předcházet zneužití nebo bojovat proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

98. Jak totiž zaprvé v projednávané věci rozhodl Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Šlesvicko-Holštýnsko), v původním řízení nebyl předložen žádný argument týkající se údajného odůvodnění na základě unijního práva, a sice předcházení zneužití a boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a dokumenty předložené uvedenému soudu neobsahovaly nic, co by takovému závadnému jednání subjektů tvořících dotčené seskupení pro účely DPH nasvědčovalo.

99. Zadruhé souhlasím s předkládajícím soudem, když uvádí, že „nerozumí tomu, jak by skutečnost, že za osobu povinnou k dani je považován jeden [konkrétní] člen seskupení pro účely DPH namísto [samotného] seskupení, mohla být využita k předcházení zneužívajícím praktikám nebo jednání či v boji proti daňovým podvodům nebo únikům, vzhledem k tomu, že [...] všichni členové tohoto seskupení by [v každém případě] byli povinni odvést tuto daň jako solidární dlužníci. Pochybnosti o tom, zda takové odůvodnění umožňuje odchylku, jsou tedy oprávněné“ (bod 56 předkládacího usnesení). Předkládající soud v předkládacím usnesení rovněž připomíná, že „podle vnitrostátního práva není účelem režimů daňové jednotky snaha o administrativní zjednodušení, ale snaha vyhnout se zbytečné administrativní práci v hospodářství“.

100. Závěrem si dovoluji podotknout, že Soudní dvůr již odmítl podobné obecné argumenty, jako jsou argumenty vznesené německou vládou, ve svém rozsudku M-GmbH, když rozhodl, že cíl spočívající ve snaze předcházet vyhýbání se daňovým povinnostem nemůže odůvodnit přesměřující restriktivní německou úpravu seskupení pro účely DPH.

101. Soudní dvůr totiž v uvedené věci judikoval, že „aby bylo možné dospět k závěru, že se jedná o zneužívající praktiku, musí být z řady objektivních faktorů zřejmé, že podstatným cílem dotčených plnění je získání daňové výhody [...], takže riziko daňového podvodu nebo úniku podle čl. 11 druhého pododstavce [směrnice 2006/112 (tento článek odpovídá čl. 4 odst. 4 šesté směrnice)] nemůže být jen čistě teoretické“³⁴.

³³ – V tomto smyslu viz rozsudek M-GmbH, bod 53.

³⁴ – Viz rozsudek M-GmbH, bod 61 a citovaná judikatura.

102. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že snaha prokázat, že omezující podmínky uložené seskupením pro účely DPH v rámci německého režimu zakotveného v UStG skutečně slouží účelu spočívajícímu v boji proti daňovým podvodům nebo únikům, musí být provázena konkrétním odůvodněním. Podobně jako tomu bylo v rozsudku ve věci M-GmbH se domnívám, že argumentace německé vlády přednesená v tomto ohledu není v projednávané věci přesvědčivá.

IV. Závěry

103. Navrhuji, aby Soudní dvůr na první a čtvrtou předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpověděl následovně:

„Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje, aby úzce propojené osoby, které jsou členy seskupení pro účely DPH, byly pro účely povinností v oblasti DPH považovány za jedinou osobu povinnou k dani.

Toto ustanovení však musí být vykládáno v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která zástupcem tohoto seskupení pro účely DPH a osobou povinnou k dani v rámci tohoto seskupení určuje výhradně člena ovládajícího toto seskupení – který drží většinu hlasovacích práv a má většinový podíl v ovládané společnosti, která je členem tohoto seskupení osob povinných k dani.“