



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

LAILA MEDINA

prednesené 13. januára 2022¹

Vec C-141/20

Finanzamt Kiel

proti

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Skupiny na účely DPH – Označenie člena skupiny na účely DPH ako zdaniteľnej osoby – Hospodárske činnosti vykonávané nezávisle – Rozsudok Larentia + Minerva (C-108/14 a C-109/14)“

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), sa týka výkladu článku 4 ods. 1 a 4 a článku 21 ods. 1 písm. a) a článku 21 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS². Tento návrh bol predložený v súvislosti s konaním medzi Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (ďalej len „NGD“) a Finanzamt Kiel (Daňový úrad Kiel, Nemecko, ďalej len „Finanzamt“) vo veci určenia skupiny na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) ako zdaniteľnej osoby.

2. Skupiny na účely DPH sú právnou fikciou na účely DPH podľa šiestej smernice a umožňujú, aby sa s týmito skupinami zaobchádzalo rovnako ako s jednou samostatnou zdaniteľnou osobou registrovanou pre DPH. Ich cieľom je zjednodušiť dodržiavanie predpisov v oblasti DPH (t. j. výrazne uľahčiť vykazovanie DPH skupinami spoločností, ktoré tak môžu podávať jedno konsolidované daňové priznanie k DPH zahŕňajúce činnosti všetkých členov skupiny) a bojovať proti zneužívaniu daňového systému. Ďalej platí, že DPH sa na tovary a služby dodávané medzi členmi skupiny neúčtuje.

3. Nemecký režim skupín na účely DPH sa však v akademickej literatúre označuje ako režim podobný rozprávkam bratov Grimmovcov: „[tento režim] pripomína otrávené jablko, ktoré dala zlá kráľovná láskavej Snehulienke. Aj keď bola skupina na účely DPH vytvorená ako uľahčujúce opatrenie, stala sa ústredným bodom kontrol uskutočňovaných nemeckými daňovými orgánmi...

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 (Ú. v. EÚ L 269, 2000, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338) (ďalej len „šiesta smernica“).

čo bolo príčinou konania mnohých súdnych sporov... a viedlo ku vzniku byrokratickej džungle, v ktorej sú daňovníci často stratení, keď uvažujú nad tým, či nimi zamýšľaná skupina na účely DPH má šancu obstáť pri kontrole“³.

4. Tieto návrhy by sa mali posudzovať spoločne s mojimi ďalšími návrhmi, ktoré predkladám v paralelnej veci C-269/20, Finanzamt T, a to najmä z toho dôvodu, že rozsah prvej otázky položenej XI. senátom Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) v prejednávanej veci sa zhoduje s prvou otázkou položenou V. senátom uvedeného súdu vo veci C-269/20.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Šiesta smernica bola od 1. januára 2007 nahradená smernicou Rady 2006/112/ES⁴. Šiesta smernica sa ale naďalej uplatňuje *ratione temporis* na konanie vo veci samej.

6. Článok 4 šiestej smernice s názvom „Osoby podliehajúce dani“ stanovoval:

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

...

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

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

...“

7. Článok 21 šiestej smernice s názvom „Osoby zodpovedné za platbu dane“ stanovoval najmä:

„1. Podľa vnútorného systému, nasledujúce/tieto osoby zodpovedajú za platbu dane z pridanej hodnoty: a) zdaňovaná osoba, ktorá vykonáva zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb okrem prípadov podľa písmen b) a c).

...

3. V situáciách uvedených v odsekoch 1 a 2 členské štáty môžu určiť, aby niekto iný ako osoba zodpovedná za platbu dane bude spoločne a solidárne zodpovedný za platbu dane.

³ MÜLLER-LEE, J., IMHOF, P.: VAT group requirements: a German fairy tale. In: *International Tax Review*. 2014, s. 48. Pokiaľ ide o skupiny na účely DPH vo všeobecnosti, pozri túto publikáciu: PFEIFFER, S.: VAT Grouping from a European Perspective. In: *IBFD Doctoral Series*. 2015, zv. 34.

⁴ Smernica z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

...“

B. Vnútroštátne právo

8. Ustanovenie § 2 Umsatzsteuergesetz (zákona o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „UStG“) s názvom „Podnikatelia, podniky“ stanovuje:

„(1) Podnikateľ je každá osoba, ktorá nezávisle vykonáva obchodnú alebo profesionálnu činnosť. Podnik zahŕňa celú obchodnú alebo profesionálnu činnosť podnikateľa. Obchodnou alebo profesionálnou činnosťou sa rozumie akákoľvek sústavná činnosť vykonávaná na účel dosiahnutia príjmu, a to aj v prípade, ak sa vykonáva bez úmyslu dosiahnutia zisku alebo v prípade, ak skupina osôb vykonáva činnosť iba vo vzťahu k svojim členom.

(2) Obchodná alebo profesionálna činnosť sa nevykonáva nezávisle,

...

2. ak je právnická osoba vzhľadom na všetky skutočné okolnosti finančne, ekonomicky a organizačne začlenená do podniku ovládajúcej spoločnosti (skupiny na daňové účely, *Organshaft*). Účinky daňovej skupiny sú obmedzené na interné plnenia medzi zložkami podniku nachádzajúcimi sa v [Nemecku]. Tieto zložky sa majú považovať za jeden podnik. Ak sa riadiace funkcie ovládajúcej spoločnosti nachádzajú v zahraničí, za podnikateľa sa považuje hospodársky najdôležitejšia zložka spoločnosti v [Nemecku].

...“

II. Skutkové okolnosti sporu v konaní vo veci samej a prejudiciálne otázky

9. Medzi účastníkmi konania je sporné, či v roku 2005 (ďalej len „sporný rok“) existovalo medzi spoločnosťou „A“ ako ovládajúcou spoločnosťou a spoločnosťou NGD, navrhovateľom v konaní vo veci samej, ako ovládanou spoločnosťou, skupinové usporiadanie na účely DPH.

10. NGD je Gesellschaft mit beschränkter Haftung (spoločnosť s ručením obmedzeným), ktorá sa riadi nemeckým právom a bola založená notárskou zápisnicou z 29. augusta 2005. Jej spoločníkmi sú A (51 %) a C eV (49 %). A je verejnoprávny subjekt. C eV je registrované združenie. Jediným konateľom spoločnosti NGD bol v spornom roku E, ktorý bol zároveň jediným konateľom subjektu A a výkonným členom predstavenstva združenia C eV.

11. Pred založením spoločnosti NGD boli Finanzamt predložené dve verzie jej stanov, aby tento mohol zaujať stanovisko k existencii režimu skupinového usporiadania na daňové účely medzi verejnoprávny subjektom A a združením C eV. Finanzamt informoval NGD, že iba druhá verzia týchto stanov spĺňala platné podmienky týkajúce sa finančného začlenenia. NGD však bola založená na základe prvej verzie stanov. Až v roku 2010 sa druhá verzia stanov spísala vo forme notárskej zápisnice, ktorá bola vložená do obchodného registra.

12. V priebehu externej kontroly u spoločnosti NGD dospel audítor k záveru, že medzi spoločnosťou NGD a subjektom A v spornom roku neexistovalo skupinové usporiadanie na účely DPH, keďže NGD nebola finančne začlenená do subjektu A. Subjekt A síce mal väčšinový podiel

vo veľkosti 51 % na základnom imaní spoločnosti NGD, ale vzhľadom na ustanovenia stanov nedisponoval väčšinou hlasovacích práv, a preto nemal možnosť presadzovať v spoločnosti NGD svoje rozhodnutia.

13. Dňa 30. decembra 2013 podala NGD daňové priznanie k DPH za rok 2005. V tomto priznaní si vyhradila stanovisko k výsledku prípadnej následnej kontroly zameranej na otázku, či so subjektom A tvorí jeden subjekt na daňové účely.

14. Rozhodnutím z 30. mája 2014 sa Finanzamt stotožnil so stanoviskom externého audítora a v nadväznosti na toto rozhodnutie zrušil výhradu týkajúcu sa následnej kontroly.

15. Námietku, ktorú podala NDG proti tomuto rozhodnutiu, Finanzamt 3. februára 2017 zamietol ako neopodstatnenú z dôvodu, že medzi spoločnosťou NGD a subjektom A neexistoval režim skupinového usporiadania na daňové účely z dôvodu neexistencie finančného začlenenia.

16. Proti tomuto rozhodnutiu však NDG podala žalobu, ktorej vyhovel Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Šlezvicko-Holštajnsko, Nemecko) rozsudkom zo 6. februára 2018, ktorým stanovil sumu DPH požadovanú od tejto spoločnosti na 0 eur. Podľa uvedeného súdu podmienku týkajúcu sa finančného začlenenia do ovládajúceho subjektu A spĺňala aj prvá verzia stanov spoločnosti NGD, ktoré boli platné počas predmetného zdaňovacieho obdobia. Finanzamt teda nesprávne rozhodol, že v danom prípade neexistuje režim skupinového usporiadania na daňové účely. V tejto súvislosti uvedený súd poukázal na body 44 a 45 rozsudku zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrts (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, ďalej len „rozsudok Larentia + Minerva“). V dôsledku tejto skutočnosti uvedený súd rozhodol, že požiadavka Finanzamt – aby mal ovládajúci subjekt nielen väčšinový podiel, ale tiež aj väčšinu hlasovacích práv v spoločnosti NGD – prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v predchádzaní zneužívajúcich praktík alebo zneužívajúcich správaní alebo v boji proti daňovým podvodom a únikom.

17. Finanzamt podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, t. j. vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania).

18. Jedenásty senát Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) na úvod konštatoval, že ak by sa spor vo veci samej mal posudzovať výlučne z hľadiska uplatniteľného vnútroštátneho práva, bol by podaný opravný prostriedok dôvodný. Dôvodom je skutočnosť, že klasifikácia skupiny ako skupiny na daňové účely závisí od splnenia podmienky týkajúcej sa finančného začlenenia, ktorá vyžaduje, aby mal ovládajúci subjekt väčšinu hlasovacích práv. Po vydaní rozsudku Larentia + Minerva nedošlo k žiadnej zmene právnej úpravy. Podľa nemeckého práva sa aj naďalej vyžaduje existencia vzťahu ovládania a podriadenosti medzi ovládajúcou a ovládanou spoločnosťou, a to bez ohľadu na spresnenie, ktoré v tejto súvislosti poskytol Súdny dvor v uvedenom rozsudku.

19. Vzhľadom na tieto skutočnosti si vnútroštátny súd kladie otázku, a to po prvé, či je nemecký režim skupinového usporiadania na daňové účely (*Organshaft*) zlučiteľný s právom Únie, a najmä, či môže byť podmienka finančného začlenenia, ako ju vyžaduje § 2 ods. 2 bod 2 prvá veta

UStG, ako taká stále ešte zachovaná.⁵ Po druhé sa vnútroštátny súd pýta, či je možné nemecký režim skupinového usporiadania na daňové účely odôvodniť výkladom článku 4 ods. 1 šiestej smernice v spojení s jej článkom 4 ods. 4 prvým pododsekom.⁶

20. Za týchto podmienok XI. senát Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Majú sa článok 4 ods. 4 druhý pododsek v spojení s článkom 21 ods. 1 písm. a) a článkom 21 ods. 3 [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že dovoľujú členskému štátu určiť za zdaniteľnú osobu namiesto skupiny na účely DPH (Organkreis, skupina subjektov) člena skupiny na účely DPH (Organträger, ovládajúci subjekt)?
2. V prípade, že odpoveď na prvú otázku je záporná, možno sa v tejto súvislosti odvolávať na článok 4 ods. 4 druhý pododsek v spojení s článkom 21 ods. 1 písm. a) a článkom 21 ods. 3 [šiestej smernice]?
3. Má sa pri skúmaní, ktoré sa má vykonať podľa [rozsudku vo veci Larentia + Minerva, body 44 a 45], či požiadavka týkajúca sa finančného začlenenia obsiahnutá v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vete [UStG] predstavuje prípustné opatrenie, ktoré je nevyhnutné a primerané na dosiahnutie cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu a bojovať proti daňovým podvodom a únikom, použiť prísne alebo miernejšie kritérium?
4. Majú sa článok 4 ods. 1 a článok 4 ods. 4 prvý pododsek [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že dovoľujú členskému štátu, aby všeobecne stanovil, že osoba nie je nezávislá v zmysle článku 4 ods. 1 [tejto smernice], ak je finančne, hospodársky a organizačne začlenená do podniku iného subjektu (*Organträger*, ovládajúci subjekt) takým spôsobom, že ovládajúci subjekt môže presadiť svoju vôľu v rámci tejto osoby, a tým zabrániť tomu, aby sa v rámci nej dospelo k odlišným rozhodnutiam?“

III. Analýza

21. V súlade so žiadosťou Súdného dvora sa zameriam len na prvú a štvrtú prejudiciálnu otázku.

A. Stručné zhrnutie argumentov účastníkov konania

22. Písomné pripomienky predložili NGD, nemecká a talianska vláda a Európska komisia.

1. Prvá prejudiciálna otázka

23. NGD sa domnieva, že vnútroštátny súd správne poukázal na skutočnosť, že posúdenie v bodoch 45 a 46 rozsudku Larentia + Minerva, na účel určenia, či je požiadavka týkajúca sa finančného začlenenia stanovená nemeckým právom nevyhnutná a primeraná na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v predchádzaní zneužívajúcemu konaniu alebo v boji proti daňovým podvodom a únikom, je relevantné iba vtedy, keď § 2 ods. 2 bod 2 prvá veta UStG nie je v rozpore

⁵ Tieto otázky sú predmetom prvých troch prejudiciálnych otázok.

⁶ Táto otázka bola položená v rámci štvrtej prejudiciálnej otázky.

s právom Únie (keď toto ustanovenie určuje zdaniteľnú osobu odchyľne od práva Únie). Ak by sa mal prijať takýto prístup, opravný prostriedok, ktorý podal Finanzamt, by bol zamietnutý *ab initio* z dôvodu nezlučiteľnosti tohto ustanovenia s právom Únie.

24. Nemecká vláda spochybňuje prípustnosť prvej otázky. Tvrdí, že táto otázka nie je relevantná pre výsledok sporu v konaní vo veci samej, ktorý sa v podstate týka toho, či existuje alebo neexistuje dostatočné finančné začlenenie medzi spoločnosťou NGD a ovládajúcim subjektom A.

25. Subsidiárne nemecká vláda predkladá pripomienky k otázke týkajúcej sa súladu vnútroštátneho režimu skupinového usporiadania na daňové účely (*Organschaft*) s právom Únie, ako aj k otázke týkajúcej sa zákonnosti tohto režimu, ktorý určuje jedného konkrétneho člena skupiny na účely DPH ako jednu zdaniteľnú osobu zastupujúcu túto skupinu.

26. Pokiaľ ide o prvú otázku uvedenú v predchádzajúcom bode, nemecký režim jednej zdaniteľnej osoby, ako je uvedený v § 2 ods. 2 bode 2 prvej vete UStG, zodpovedá v každom ohľade režimu uvedenému v článku 4 ods. 4 druhom pododseku šiestej smernice v spojení s článkom 21 ods. 1 písm. a) a článku 21 ods. 3 tejto smernice, podľa ktorého sa všetci členovia skupiny na účely DPH musia považovať za jednu zdaniteľnú osobu a musia podávať spoločné daňové priznanie k DPH. Skutočnosť, že podľa vnútroštátneho práva neplní tieto úlohy samotná skupina na daňové účely (skupina na účely DPH), ale jej ovládajúca spoločnosť, nemá vplyv na dodržiavanie práva Únie.

27. Pokiaľ ide o druhú otázku v bode 25 vyššie, nemecká vláda poukazuje na to, že zavedenie režimu zdanenia skupiny na účely DPH je pre členské štáty dobrovoľné a že podrobné pravidlá upravujúce fungovanie takéhoto systému sú ponechané na ich uváženie.

28. Toto stanovisko potvrdzuje aj história tvorby šiestej smernice. Okrem toho určenie ovládajúcej spoločnosti ako jedinej zdaniteľnej osoby je vhodné vzhľadom na to, že ako hierarchicky nadriadený subjekt je jediným subjektom schopným zabezpečiť účinné plnenie daňových povinností za celú skupinu. V každom prípade neexistuje rozdiel v daňovom zaťažení, ak je za jedinú zdaniteľnú osobu určená skupina na účely DPH, alebo spoločnosť, ktorá ju ovláda.

29. Talianska vláda v podstate tvrdí, že článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje členským štátom považovať za jednu zdaniteľnú osobu spoločnosť posudzovanú nezávisle, aj keď je z finančného, hospodárskeho a organizačného hľadiska úzko prepojená s inými spoločnosťami, ak je to odôvodnené hľadiskami súvisiacimi s cieľom zabrániť daňovým podvodom, daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.

30. Komisia sa v podstate domnieva, že aj keď spoločnosť ovládajúca skupinu na účely DPH môže byť zdaniteľnou osobou a jediným zástupcom tejto skupiny, požiadavka nemeckého práva, aby táto ovládajúca spoločnosť mala väčšinu hlasovacích práv v tejto skupine, je v rozpore s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice.

2. Štvrtá prejudiciálna otázka

31. NGD sa domnieva, že na štvrtú otázku je potrebné odpovedať záporne, t. j. že šiesta smernica neumožňuje členskému štátu určiť prostredníctvom kategorizácie, že určité jednotky nie sú nezávislé, ak sú finančne, hospodársky a organizačne začlenené do spoločnosti ovládajúcej skupinu na účely DPH.

32. Nemecká vláda predovšetkým tvrdí, že štvrtá položená otázka je tiež neprípustná, pretože neumožňuje vyvodiť závery o tom, či je splnená požiadavka finančného začlenenia v situácii, keď ovládajúca spoločnosť, aj keď má väčšinový podiel, nedisponuje väčšinou hlasovacích práv, ako je to v prejednávanej veci, a preto táto otázka nie je rozhodujúca na vyriešenie sporu v konaní vo veci samej.

33. Uvedená vláda sa subsidiárne domnieva, že ak by Súdny dvor rozhodol, že táto otázka je prípustná, mala by na ňu odpovedať kladne. Je to z dôvodu, že článok 4 ods. 1 a článok 4 ods. 4 prvý pododsek šiestej smernice umožňujú členskému štátu určiť na základe kategorizácie, že subjekt nie je nezávislý podľa článku 4 ods. 1 tejto smernice, ak je tento subjekt finančne, hospodársky a organizačne začlenený do inej spoločnosti (ovládajúcej spoločnosti) takým spôsobom, že táto spoločnosť je schopná presadzovať svoju vôľu v uvedenom subjekte a brániť mu v tom, aby konal odlišným spôsobom. Nemecká vláda v tejto súvislosti dodáva, že členské štáty majú pri transpozícii tohto ustanovenia určitý priestor na voľnú úvahu, pokiaľ ide o určovanie miery nezávislosti, ktorú má subjekt pri vykonávaní hospodárskej činnosti.

34. Talianska vláda v podstate tvrdí, že štvrtá prejudiciálna otázka je neprípustná, pretože nemá žiadnu súvislosť so skutkovým stavom konania vo veci samej. Ak by sa však táto otázka považovala za prípustnú, malo by sa na ňu odpovedať tak, že článok 4 ods. 1 šiestej smernice nie je možné považovať za ustanovenie, ktoré by mohlo zabrániť tomu, aby bol subjekt, ktorý z právneho hľadiska vykonáva hospodársku činnosť nezávislým spôsobom, považovaný za zdaniteľnú osobu, aj keď by bol finančne, hospodársky a organizačne úzko prepojený s iným subjektom tak, že by vo vzťahu k tomuto subjektu došlo ku vzniku závislosti alebo hospodárskeho začlenenia.

35. Komisia sa vyjadrila ku všetkým položeným otázkam spoločne a nepredložila k tejto otázke samostatné pripomienky.

B. Posúdenie

1. Prípustnosť

36. Nemecká vláda spochybňuje prípustnosť prvej a štvrtej prejudiciálnej otázky (pozri body 24 a 32 vyššie), zatiaľ čo talianska vláda tvrdí, že štvrtá otázka je neprípustná.

37. Domnievam sa, že tieto argumenty je potrebné zamietnuť. Po prvé odpovede na prejudiciálne otázky sú zjavne nevyhnutné na účely vydania rozhodnutia v konaní vo veci samej. Po druhé skutočnosť, že dva senáty Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd; XI. senát v prejednávanej veci a V. senát vo veci C-269/20) predložili diametrálne odlišné výklady príslušných ustanovení šiestej smernice,⁷ svedčí o skutočnej potrebe, aby Súdny dvor poskytol usmernenia k výkladu týchto ustanovení. To sa prejavuje aj v značnej rozdielnosti vnútroštátnej judikatúry týchto dvoch senátov vyššej súdnej inštalácie (najmä pokiaľ ide o spôsob, akým by mal byť článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice implementovaný do vnútroštátneho práva). Táto skutočnosť je zdôraznená aj v akademickej literatúre, ktorú Bundesfinanzhof citoval (Spolkový finančný súd) v týchto dvoch návrhoch na začatie prejudiciálneho konania.

⁷ Pozri najmä GERAATS, M.: Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19. In: *Steueranwaltsmagazin*. 2021, č. 3, s. 87.

2. Podstata veci

38. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice v spojení s článkom 21 ods. 1 písm. a) a článkom 21 ods. 3 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát určil za zdaniteľnú osobu na účely DPH namiesto samotnej skupiny na účely DPH (*Organkreis*) člena tejto skupiny, najmä spoločnosť ovládajúcu túto skupinu (*Organträger*).

39. Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 1 šiestej smernice v spojení s článkom 4 ods. 4 prvým pododsekom tejto smernice vykladať v tom zmysle, že dovoľujú členskému štátu určiť prostredníctvom kategorizácie, že určité subjekty nie sú nezávislé, ak sú tieto subjekty finančne, ekonomicky a organizačne začlenené do spoločnosti ovládajúcej skupinu na účely DPH.

40. Je vhodné posúdiť tieto otázky spoločne a sporné body, z ktorých tieto dve otázky vychádzajú, budem analyzovať v troch krokoch. V prvom kroku zohľadním podmienky stanovené právom Únie na vytvorenie skupiny na účely DPH. V druhom kroku sa budem zaoberať pravidlami týkajúcimi sa postavenia skupiny na účely DPH a jej členov po vzniku a začatí fungovania tejto skupiny vrátane vzťahov tejto skupiny s daňovými orgánmi a určenia člena skupiny, ktorý je dlžníkom na DPH za túto skupinu. V záverečnom treťom kroku preskúmam, či sa nemecká vláda môže odchyliť od pravidiel práva Únie týkajúcich sa skupín na účely DPH, aby aj naďalej mohla zachovať svoj vlastný režim skupiny na účely DPH.

a) Úvodné poznámky

41. V súlade s jednoznačnými závermi vnútroštátneho súdu uvedenými v návrhu na začatie prejudiciálneho konania je argumentácia použitá na odôvodnenie existencie skupiny na daňové účely v Nemecku pojmovo a historicky, ako aj z hľadiska všeobecnej systematiky nemeckej právnej úpravy, spojená s charakteristikou nezávislosti pri výkone hospodárskej činnosti.

42. Už niekoľko rokov existujú značné pochybnosti o súlade príslušných ustanovení UStG so šiestou smernicou, ktoré sú vyjadrené v judikatúre⁸ nemeckých súdov, ako aj v akademickej literatúre.⁹ Ako vyplýva z týchto návrhov, uvedené pochybnosti sú opodstatnené.

43. Časť judikatúry Súdneho dvora, ktorá je relevantná pre prejednávanú vec, sa týka článku 11 smernice 2006/112, keďže znenie článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice sa zhoduje s uvedeným ustanovením.

44. Na úvod je potrebné pripomenúť, že pri určení dosahu ustanovenia práva Únie je potrebné súčasne zohľadniť jeho znenie, kontext a jeho ciele.¹⁰

⁸ Pozri GERAATS, M., c. d., s. 87. To sa do určitej miery odráža aj v návrhoch na začatie prejudiciálneho konania, z ktorých vychádza rozsudok Larentia + Minerva, ako aj rozsudok z 15. apríla 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285; ďalej len „rozsudok M-GmbH“).

⁹ Vnútroštátny súd cituje BIRKENFELD: *Umsatzsteuer-Rundschau*. 2014, s. 120 a 126. Môžem tiež citovať STADIE In: RAU/DÜRRWÄCHTER (eds.): *Umsatzsteuergesetz*, § 2. júl 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. Pozri tiež RUST, M.: *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organshaft*. Sächsischer Steuerkreis, 2021.

¹⁰ Rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 23 a citovaná judikatúra).

b) Krok 1: Podmienky stanovené právom Únie pre skupiny na účely DPH

45. Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice stanovuje: „Na základe konzultácií uvedených v článku 29 môže každý členský štát považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami.“

46. Vo všeobecnosti platí, že šiesta smernica poskytuje členským štátom len pomerne obmedzené usmernenie ako do svojich vnútroštátnych právnych predpisov implementovať režim skupiny na účely DPH. Mnohé podrobnosti sú ponechané na uváženie členských štátov, čo predstavuje riziko narušenia jednotného uplatňovania DPH v celej Európskej únii. Smernica 2006/112 túto situáciu nezlepšila. Medzi členskými štátmi boli totiž zaznamenané veľké rozdiely.¹¹

47. Pokiaľ ide konkrétne o nemeckú právnu úpravu (UStG), podstata problému tejto právnej úpravy spočíva najmä v tom, že podľa šiestej smernice nezávislé spoločnosti, ktoré sú úzko prepojené na účely DPH, nestrácajú svoje postavenie zdaniteľných osôb len z dôvodu uvedeného prepojenia. Koncept skupiny na účely DPH v žiadnom prípade nemá za následok skutočnosť, že by každá zdaniteľná osoba v tejto skupine bola nahradená jedným členom tejto skupiny.

Kontext a znenie sporných ustanovení

48. Súdny dvor už spresnil, že „pojmy použité v článku 4 ods. 1 šiestej smernice a článku 9 ods. 1 [smernice 2006/112], najmä pojem ‚každá osoba‘, dávajú pojmu ‚zdaniteľná osoba‘ široké vymedzenie zamerané na nezávislosť pri výkone hospodárskej činnosti v tom zmysle, že všetky fyzické alebo právnické osoby, tak verejnoprávne, ako aj súkromnoprávne, ako aj osoby bez právnej subjektivity, ktoré z objektívneho hľadiska spĺňajú podmienky uvedené v tomto ustanovení, sa musia považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH“¹².

49. Okrem toho dotknutá osoba musí konať vo vlastnom mene, na vlastný účet a svoju vlastnú zodpovednosť a musí znášať hospodárske riziko vyplývajúce z činností, ktoré vykonáva nezávisle na akomkoľvek mieste.¹³

50. Článok 4 ods. 1 šiestej smernice ďalej stanovuje, že „zdaniteľná osoba“ vykonáva svoju ekonomickú činnosť nezávisle na akomkoľvek mieste, a to bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

51. Vzhľadom na to, že článok 4 ods. 1 šiestej smernice, ako aj článok 4 ods. 4 prvý pododsek tejto smernice definujú rozsah pojmu *nezávisle vykonáva... hospodársku činnosť*,¹⁴ odkaz na skupinu na účely DPH v článku 4 ods. 4 druhom pododseku vyžaduje, aby sa tento pojem vykladal ako konkretizácia pojmu *nezávislého* vykonávania hospodárskej činnosti.

¹¹ Pozri GRZYIAK, B.: VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis. In: *International VAT Monitor*. 2021, zv. 32., s. 205. Pozri oznámenie Komisie Rade a Európskemu parlamentu o možnosti skupinovej registrácie na účely DPH podľa článku 11 smernice Rady 2006/112/ES [predtým článok 4 ods. 4 šiestej smernice] o spoločnom systéme [DPH] [KOM(2009) 325 v konečnom znení, s. 1].

¹² Rozsudok z 12. októbra 2016, Nigl a i. (C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27 a citovaná judikatúra), kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

¹³ V tomto zmysle pozri rozsudky z 27. januára 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18), a z 18. októbra 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, bod 23).

¹⁴ Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

52. Inými slovami, článok 4 ods. 4 šiestej smernice v prvom pododseku bližšie definuje pojem „nezávisle“ a v druhom pododseku potom odkazuje na koncept skupiny na účely DPH, pričom implementácia tohto ustanovenia bola zverená členským štátom na základe ich diskrečnej vykonávacej právomoci.

53. Zahrnutie konceptu skupiny na účely DPH do článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice vyžaduje, aby sa tento koncept vykladal v súlade s celkovou systematikou tejto smernice ako konkretizácia pojmu nezávislosť. Podľa článku 4 ods. 4 je možné považovať aj právne nezávislé osoby za jednu zdaniteľnú osobu v situácii, keď by inak daňová povinnosť nemohla byť odôvodnená podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice z dôvodu neexistencie dostatočného prepojenia medzi týmito osobami.

54. Ďalej je dôležité porovnať znenie príslušných ustanovení UStG so znením šiestej smernice.

55. Pokiaľ ide o § 2 ods. 2 bod 2 prvú vetu UStG, toto ustanovenie nezohľadňuje skutočnosť, že článok 4 ods. 4 šiestej smernice nestanovuje dodatočné podmienky týkajúce sa postavenia zdaniteľnej osoby, ktoré by platili pre jednotlivých členov skupiny na účely DPH. Článok 4 ods. 4 šiestej smernice navyše nevyžaduje, aby členom konajúcim v mene a v zastúpení tejto skupiny bola výlučne materská spoločnosť s väčšinovým podielom a väčšinou hlasovacích práv, a nestanovuje ani žiadne iné podmienky týkajúce sa jeho spôsobilosti k právam a právnym úkonom, vlastníctva alebo práv spojených s vlastníctvom právnickej osoby.

56. Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice stanovuje, že „každý členský štát môže považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani osoby sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami“.

57. Ustanovenie § 2 ods. 2 bod 2 UStG však stanovuje, že „obchodná alebo profesionálna činnosť sa nevykonáva nezávisle,... 2. [i]) ak je vzhľadom na všetky skutočné vzťahy *právnická osoba* finančne, hospodársky a organizačne [ii]) *začlenená* [iii]) do *podniku ovládajúcej spoločnosti* (*Organshaft*). Účinky skupiny na daňové účely sú obmedzené na interné dodávky medzi zložkami podniku nachádzajúcimi sa v [Nemecku]. Tieto zložky sa považujú za jeden podnik...“¹⁵.

58. Je zrejmé, že nemecké opatrenie, ktorým sa transponuje šiesta smernica, je príliš reštriktívne, keďže stanovuje, že skupina na účely DPH (a v dôsledku tejto transpozície ovládajúca spoločnosť) je jediným zdaniteľným subjektom, zatiaľ čo článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice je všeobecnejší v tom zmysle, že na účely DPH umožňuje považovať za jeden zdaniteľný subjekt len osoby, ktoré sú nezávislé, ale ktoré sú navzájom prepojené finančnými, hospodárskymi a organizačnými väzbami.

59. Podľa článku 4 ods. 4 šiestej smernice totiž: „každý členský štát môže považovať za samostatnú osobu podliehajúcu dani [iii]) osoby [i]) sídliace na území štátu, ktoré sú právne nezávislé, ale súčasne vzájomne úzko viazané [ii]) finančnými, hospodárskymi a organizačnými prepojeniami“¹⁶.

¹⁵ Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

¹⁶ Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.

60. Textuálna analýza odhaľuje rozdiely medzi týmito dvojicami: i) „právnickou osobou“ a „osobou“;¹⁷ ii) „začlenením ovládanej spoločnosti do ovládajúcej spoločnosti“ a „nezávislými právnickými osobami, ktoré sú navzájom úzko *prepojené*“ a iii) „výlučne ovládajúcou spoločnosťou“ a „skupinou na účely DPH“ ako jednou zdaniteľnou osobou.

61. Zo všetkých troch aspektov vyššie uvedeného porovnania ustanovení nemeckého práva s príslušným znením šiestej smernice vyplýva, že UStG ide nad rámec toho, čo stanovuje šiesta smernica.

62. V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keď členské štáty využívajú možnosť voľby, ktorú im poskytuje článok 4 ods. 4 šiestej smernice, a keď stanovujú určité podmienky a modalities pre skupiny na účely DPH, nemôžu zásadne meniť povahu konceptu skupiny na účely DPH¹⁸ a ani cieľ tohto ustanovenia.¹⁹ Je možné nájsť určitú analógiu s judikatúrou Súdneho dvora²⁰ v tom zmysle, že pri transpozícii šiestej smernice a definovaní podmienok konkretizujúcich práva, ktoré skupinám na účely DPH a jednotlivým osobám môžu vyplývať z jej článku 4 ods. 4, nemôžu právne predpisy členských štátov niektoré tieto skupiny a osoby, ktoré inak spĺňajú požiadavky stanovené smernicou, uvedených práv zbaviť (k čomu v skutočnosti došlo u osôb dotknutých prejednávanou vecou a vecou C-269/20). Ako sa uvádza v akademickej literatúre, členské štáty by mali pri implementácii inštitútu skupiny na účely DPH zohľadniť rozsah zostávajúcej legislatívnej voľnosti, ktorú im táto smernica poskytuje, aby ju neprekročili.²¹

63. Skutočnosť, že UStG a vnútroštátna judikatúra sú príliš reštriktívne, sa už ukázala v inej situácii týkajúcej sa skupín na účely DPH: Súdny dvor mal potom, ako mu bola predložená prejednávaná vec, možnosť rozhodnúť, že UStG protiprávne bráni tomu, aby osobné obchodné spoločnosti, ktoré nie sú subjekty výlučne finančne začlenené do podniku ovládajúcej spoločnosti, boli členmi skupiny na účely DPH. Táto problematika bola predmetom rozsudku vo veci M-GmbH.

c) Krok 2: Pravidlá týkajúce sa postavenia skupiny na účely DPH a jej členov po založení a začatí činnosti tejto skupiny vrátane vzťahov skupiny voči daňovým orgánom

64. Z pravidiel uvedených v šiestej smernici týkajúcich sa postavenia skupiny na účely DPH a jej členov vyplýva, že zdaniteľné osoby patriace do skupiny na účely DPH zostávajú zdaniteľnými osobami aj ako individuálne subjekty. Každá osoba má svoje vlastné povinnosti v oblasti DPH (t. j. mimo rámca skupiny na účely DPH). Cieľom skupiny na účely DPH, ktorá vznikne na základe článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice je výlučne zjednodušenie zaobchádzania s DPH. V praxi by mal daňový orgán dostať jedno daňové priznanie k DPH, ktoré predstavuje súhrn jednotlivých priznaní všetkých daňových subjektov patriacich do skupiny.

¹⁷ Pozri rozsudok Larentia + Minerva (body 45 a 46).

¹⁸ V tomto zmysle pozri rozsudky zo 4. októbra 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 34), a z 5. júla 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, bod 34).

¹⁹ STERZINGER, C.: Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis. In: *Umsatzsteuer-Rundschau*. 2014, s. 139.

²⁰ Pozri analogicky rozsudok z 26. júna 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, bod 52 a nasl.).

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

1) Legislatívny vývoj

65. V bode 2 (ktorý sa týka článku 2 v znení uvedenom v návrhu) prílohy A návrhu Komisie,²² ktorý viedol k prijatiu druhej smernice,²³ normotvorca Únie stanovil, že podľa tejto smernice by sa nemali režimy skupinového usporiadania na daňové účely stotožňovať s neexistenciou nezávislosti.

66. V uvedenom bode sa uvádza, že „výraz ‚na vlastný účet‘ má za cieľ najmä vylúčiť zdanenie osôb poberajúcich mzdu alebo plat, ktoré sú viazané pracovnou zmluvou so svojim zamestnávateľom, vrátane osôb pracujúcich z domu. Toto znenie tiež ponecháva každému členskému štátu voľnosť v tom, aby s osobami, ktoré sú z právneho hľadiska nezávislé, ale navzájom prepojené hospodárskymi, finančnými alebo organizačnými väzbami, zaobchádzal nie ako so samostatnými daňovými subjektmi, ale ako s jedným daňovým subjektom. Členský štát, ktorý navrhuje prijať takýto režim, sa však musí zapojiť do konzultácií podľa článku 13“.

67. Je pravda, že v čase prijímania druhej smernice bolo cieľom legitimizovať v rámci práva Únie pravidlá členských štátov, akými je nemecký právny režim týkajúci sa jediných subjektov na daňové účely, aby sa predišlo nutnosti vytvorenia inštitútu skupiny na účely DPH v nemeckom práve.

68. Vo vyššie uvedenom návrhu druhej smernice predloženom Komisiou je „k článku 2“ uvedené vysvetlenie, že:

„Podľa právnych predpisov platných v súčasnosti v niektorých členských štátoch sa osoby, ktoré sú právne nezávislé, ale sú navzájom organicky prepojené hospodárskymi, finančnými a organizačnými väzbami, považujú za jednu zdaniteľnú osobu, v dôsledku čoho plnenia uskutočnené medzi nimi vo všeobecnosti nepredstavujú zdaniteľné plnenia. Vzhľadom na to sa preto na podniky tvoriace *Organshaft* vzťahujú rovnaké daňové podmienky ako na integrovaný podnik, ktorý tvorí jednu právnickú osobu.

Je potrebné poznamenať, že pri správnom uplatňovaní systému DPH neposkytuje vyššie uvedený daňový režim konkurenčné výhody oproti daňovému systému, ktorý zaobchádza s členmi *Organshaft* ako so samostatnými daňovými subjektmi.

Za týchto okolností je možné podľa všetkého uviesť, že zachovanie praxe niektorých členských štátov, ktoré považujú *Organshaft* za jednu zdaniteľnú osobu, zatiaľ čo iné tak nerobia, neprináša žiadne zásadné nevýhody. Platí však, že členský štát, ktorý považuje *Organshaft* za jednu zdaniteľnú osobu, je povinný uskutočniť predbežné konzultácie na účel preskúmania tohoto odporúčaného režimu z hľadiska toho, či tento režim nespôsobuje narušenie hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi [KOM(65) 144 v konečnom znení, s. 7 a 8].“

69. Druhá smernica bola nahradená šiestou smernicou a uvedené argumenty zostali aj naďalej v platnosti (a platia aj podľa smernice 2006/112, ktorá zase nahradila šiestu smernicu).

²² Návrh druhej smernice o harmonizácii právnych predpisov členských štátov v oblasti dane z obratu, týkajúci sa formy a metód uplatňovania spoločného systému zdaňovania pridanej hodnoty (predložený Komisiou Rade) [KOM(1965) 144 v konečnom znení].

²³ Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a postupy uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES 71, 1967, s. 1303; Mim. vyd.).

70. Z legislatívnej histórie článku 4 šiestej smernice jasne vyplýva, že koncept režimu skupinového usporiadania na daňové účely nemá za následok skutočnosť, žeby jej členovia prestali vykonávať nezávislé hospodárske činnosti, a že článok 4 ods. 1 tejto smernice nebráni tomu, aby spoločnosť zostala zdaniteľnou osobou na účely DPH aj v prípade, ak je ovládaná inou spoločnosťou alebo je v jej vlastníctve.

2) Praktický príklad skupiny na účely DPH

71. V tomto smere je poučný Komisiou predložený zjednodušený príklad skupiny na účely DPH, ktorá sa skladá len z dvoch členov. Spoločnosť A ovláda spoločnosť B; spoločnosť B nakupuje tovar od tretích zdaniteľných osôb za 100 eur, z ktorých si môže odpočítať 20 eur na DPH (pri 20 % sadzbe DPH). Spoločnosť B tento tovar ďalej predáva spoločnosti A za obstarávaciu cenu. Spoločnosť A tento tovar následne predá za 200 eur nezdaniteľným fyzickým osobám a vyfakturuje DPH vo výške 40 eur. DPH, ktorú sú povinné zaplatiť jednotlivé spoločnosti tvoriace skupinu na účely DPH, sa v prípade, že sa za túto skupinu platí jedna platba, určí takto.

72. i) spoločnosť B si odpočítala 20 eur za tovar nakúpený od tretích osôb (mínus 20 eur); ii) spoločnosť B predáva tovar za obstarávaciu cenu spoločnosti A a dostáva 20 eur (plus 20 eur); iii) spoločnosť A zaúčtuje nákup tovaru, ktorý nakúpila od spoločnosti B, a odpočíta 20 eur (mínus 20 eur); spoločnosť A zaúčtuje DPH účtovanú za ďalší predaj tovaru tretím osobám ($200 \times 20\% = 40$, teda plus 40 eur). Z toho vyplýva, že celková suma DPH, ktorú má skupina na účely DPH zaplatiť, predstavuje 20 eur.

73. Spoločnosť A plní daňové povinnosti členov skupiny na účely DPH a platí DPH, ktorú má skupina povinnosť zaplatiť. Plnenia medzi zdaniteľnými osobami, ktoré sú uvedené v bodoch ii) a iii), sú v plnom rozsahu vykompenzované. Ak spoločnosť B predáva svoj tovar spoločnosti A, DPH účtovaná spoločnosťou B sa rovná DPH, ktorú si A môže odpočítať. Tieto plnenia sa tak nezohľadňujú pri určovaní výšky DPH, ktorú má povinnosť zaplatiť skupina na účely DPH. V súlade s článkom 4 ods. 1 šiestej smernice spoločnosť A vykonáva hospodársku činnosť nezávisle. Spoločnosť A ako zdaniteľná osoba dostala 40 eur na DPH. Predala tovar konečným spotrebiteľom a mohla si odpočítať z tohto nadobudnutia daň na vstupe vo výške 20 eur. Za túto transakciu musí zaplatiť DPH vo výške 20 eur. Spoločnosť B nie je povinná zaplatiť DPH za uskutočnenie ďalšieho predaja tovaru, pretože táto transakcia sa uskutočnila za obstarávaciu cenu.

74. Všetci členovia skupiny na účely DPH ručia spoločne a nerozdielne za dlhy tejto skupiny na DPH, aj keď v praxi platí (spoločnú) sumu splatnej DPH len člen, ktorý zastupuje túto skupinu. Pokiaľ ide o skupiny na účely DPH, šiesta smernica neupravuje rozdelenie zodpovednosti – vo vzťahu k sume DPH, ktorú je skupina povinná zaplatiť – medzi členmi tejto skupiny ani modalitu tejto zodpovednosti.

75. V súlade so systémom DPH stanoveným šiestou smernicou je každá zdaniteľná osoba sama zodpovedná za svoje povinnosti v oblasti DPH. Vzhľadom na to, že podľa pravidiel stanovených v článku 4 ods. 4 šiestej smernice členovia skupiny na účely DPH nestrácajú svoje postavenie individuálnych zdaniteľných osôb, je rozdelenie povinností v oblasti DPH medzi členov skupiny na účely DPH vecou vnútroštátneho zmluvného a deliktuálneho práva.

76. Na rozdiel od režimu skupiny na účely DPH podľa šiestej smernice režim uvedený v § 2 ods. 2 bode 2 UStG stanovuje, že členovia skupiny na účely DPH sa už viac nepovažujú za zdaniteľné osoby – a platí to aj v prípade, keď naďalej predávajú tovar a poskytujú služby za odplatu a konajú tak nezávisle, a v prípade, že každý z nich je zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká v zmysle článku 2 šiestej smernice.

77. V tejto súvislosti sa stotožňujem s názorom Komisie, že podľa tohto vnútroštátneho systému by sa spoločnosť B vo vyššie uvedenom príklade (vôbec) nepovažovala za zdaniteľnú osobu na účely DPH. Tá by sa jednoducho považovala za dcérsku spoločnosť spoločnosti A. Spoločnosť B však nakupuje tovar ako zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká v súlade s článkom 2 ods. 1 šiestej smernice. Spoločnosť A by bola v tejto skupine na účely DPH jedinou zdaniteľnou osobou. Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice však neumožňuje, aby sa spoločnosť B ako člen skupiny na účely DPH prestala považovať za zdaniteľnú osobu, pokiaľ naďalej nezávisle vykonáva hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 1 tejto smernice.

78. Je preto dôležité mať na pamäti, že členovia skupiny na účely DPH nestrácajú svoje postavenie „zdaniteľnej osoby“, pokiaľ členovia skupiny na účely DPH neprestanú vykonávať nezávislú hospodársku činnosť. Ako som už uviedla vyššie, článok 4 ods. 1 šiestej smernice nevyklučuje, aby určitá spoločnosť zostala zdaniteľnou osobou aj v situácii, keď je ovládaná inou spoločnosťou alebo keď je ňou úplne alebo čiastočne vlastnená.

79. Ak niekoľko právne nezávislých členov skupiny na účely DPH spolu tvorí jednu zdaniteľnú osobu, musí existovať jeden zástupca, ktorý preberá povinnosti tejto skupiny na účely DPH voči daňovým orgánom. Túto úlohu by mohla vykonávať ovládajúca spoločnosť (ako to stanovuje nemecké právo). Domnievam sa však (rovnako ako Komisia), že požiadavka na to, aby z dôvodu existencie takejto skupiny na účely DPH mala ovládajúca spoločnosť väčšinu hlasovacích práv a väčšinový podiel v ovládanej spoločnosti patriacej do skupiny na účely DPH, je v rozpore s článkom 4 ods. 4 druhým pododsekom šiestej smernice.

80. Ako už bolo uvedené, ovládajúca spoločnosť môže plniť daňové povinnosti jednotlivých daňových subjektov patriacich do skupiny na účely DPH. V súlade so šiestou smernicou však nie je kogentne stanovené, že jediným zástupcom tejto skupiny na účely DPH voči daňovým orgánom musí byť len ten člen skupiny, ktorý ovláda skupinu. V zjednodušenom príklade uvedenom v bodoch 71 až 73 vyššie je napríklad možné, že spoločnosť B je viac likvidná. Je teda v záujme ostatných členov tejto skupiny, ktorí môžu mať k dispozícii menej likvidných prostriedkov, aby DPH splatnú za túto skupinu platila spoločnosť B. Medzi členmi skupiny môže existovať zmluvné dojednanie o odmene zástupcu za konanie voči daňovým orgánom.

3) Požiadavky práva Únie s ohľadom na toho, kto je zdaniteľnou osobou skupiny na účely DPH

81. Komisia vo svojom oznámení²⁴ označuje skupiny na účely DPH ako „fiktívne osoby“.

82. Vnútroštátny súd má preto pravdu, ako ďalej uvidíme, keď považuje za irelevantnú skutočnosť, že nemecký zákonodarca doposiaľ neupravil skupinu na účely DPH ako určitú formu spoločnosti podľa vnútroštátneho práva.

²⁴ Pozri bod 3.2 druhý pododsek oznámenia Komisie [KOM(2009) 325 v konečnom znení].

83. Úvaha vyjadrená Komisiou vo vyššie uvedenom oznámení – podľa ktorej „by sa mohla skupina na účely DPH označiť ako ‚fiktívna osoba‘ vytvorená na účely DPH, pričom ekonomická podstata sa uprednostňuje pred právnou formou. Skupina na účely DPH je osobitný druh zdaniteľnej osoby, ktorá existuje výlučne na účely DPH. Je založená na skutočných finančných, ekonomických a organizačných väzbách medzi spoločnosťami. Každý člen takejto skupiny si zachováva svoju právnú formu a výlučne na účely DPH sa vytvorenie tejto skupiny uprednostňuje pred právnymi formami, napr. podľa občianskeho alebo podnikového práva...“ – totiž správne potvrdzuje prednosť právnej úpravy Únie v oblasti DPH pred vnútroštátnym občianskym právom alebo právom obchodných spoločností (takýto názor má aj vnútroštátny súd; pozri bod 58 návrhu na začatie prejudiciálneho konania).

84. Ako uviedol samotný vnútroštátny súd, z judikatúry Súdneho dvora v prvom rade vyplýva, že ak členský štát vykonáva svoju právomoc podľa článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice, vnútroštátna vykonávacia právna úprava musí umožniť, aby zdaniteľná osoba bola jednou zdaniteľnou osobou a aby bolo skupine ako celku pridelené jedno identifikačné číslo pre účely DPH.²⁵ Aj keď z tejto judikatúry nevyplýva, že by zdaniteľnou osobou musela byť určitá konkrétna osoba, Súdny dvor napriek tomu následne uviedol, že ak takáto skupina existuje, vzniká povinnosť zaplatiť DPH samotnej skupine na účely DPH.²⁶

85. Podľa práva Únie je teda zdaniteľnou osobou samotná skupina na účely DPH, a nie iba spoločnosť ovládajúca túto skupinu, teda jej určitý konkrétny člen, ako je to podľa nemeckého práva. Značná časť nemeckej akademickej literatúry, ktorá sa zaoberá daňovým právom, totiž poukazuje na to, že z tohto dôvodu je § 2 ods. 2 bod 2 prvá veta UStG v rozpore so šiestou smernicou.²⁷

86. Domnievam sa, že vyššie uvedené ustanovenie UStG ide pri určení, že zdaniteľnou osobou je ovládajúca spoločnosť, zjavne nad rámec zjednodušenia zdanenia prepojených spoločností. Toto znenie UStG ignoruje po prvé nezávislú právnú subjektivitu prepojených spoločností a po druhé ich prípadné špecifiká ako verejnoprávných subjektov (to vystupuje do popredia v mojich paralelných návrhoch vo veci C-269/20). Vyššie uvedené ustanovenie UStG navyše obmedzuje možnosť tohto režimu usporiadania na daňové účely (skupiny na účely DPH) určiť svojho zástupcu.

4) Možné porušenie zásady daňovej neutrality

87. Ustanovenie § 2 ods. 2 bod 2 UStG je tiež pravdepodobne v rozpore so zásadou daňovej neutrality, z ktorej vyplýva, že „hospodárske subjekty musia mať možnosť zvoliť si spôsob organizácie, ktorý im z čisto ekonomického pohľadu vyhovuje najviac, bez toho, aby sa vystavovali riziku, že ich činnosť bude vyňatá z oslobodenia od dane, ktoré upravuje... šiesta smernica“²⁸.

88. Súdny dvor totiž rozhodol, že na účely DPH v zásade „zhoda prevádzkovateľov... a právna forma... nie sú relevantné“²⁹, pokiaľ nie je v šiestej smernici alebo v judikatúre stanovené inak.

²⁵ Rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, bod 20).

²⁶ Rozsudok zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 29, 35, 37 a výroková časť).

²⁷ Pozri poznámky pod čiarou 8 a 9 vyššie.

²⁸ Rozsudok z 3. apríla 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, bod 28 a citovaná judikatúra). Pozri napríklad aj rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko (C-109/02, EU:C:2003:586, bod 23).

²⁹ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. novembra 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 46). Pozri tiež rozsudok zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, bod 25).

89. V tejto súvislosti súhlasím s nižšie uvedeným tvrdením, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi: „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... takéto rozlišovanie podľa môjho názoru naráža na zásadu daňovej neutrality... 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. ... Konceptcia skupinovej registrácie na účely DPH musí podporiť daňovú neutralitu tým, že bude odzrkadľovať reálnu hospodársku situáciu. ... nesmie viesť k uplatňovaniu umelého rozlišovania medzi hospodárskymi subjektmi na základe toho, akú majú právnu formu na účely výkonu svojej činnosti“³⁰. Domnievam sa preto, že podobne ako vyššie uvedené podmienky týkajúce sa právnej formy a právnej subjektivity idú také podmienky, aké ukladá UStG v prejednávanej veci (ktoré určujú ako zástupcu takejto skupiny na účely DPH a zdaniteľnú osobu v tejto skupine výlučne toho člena, ktorý ju ovláda, vlastní väčšinu hlasovacích práv a má v ovládanej spoločnosti väčšinový podiel, a vylučuje tým ostatných členov skupiny) podľa všetkého nad rámec toho, čo je nevyhnutné a vhodné na dosiahnutie cieľov šiestej smernice.

d) Krok 3: Môže sa nemecká vláda na odôvodnenie svojho režimu odvolávať na výnimku vyplývajúcu z pravidiel práva Únie týkajúcich sa skupín na účely DPH?

90. Podľa práva Únie vo všeobecnosti platí, že zdaniteľnou osobou musí byť osoba uvedená v šiestej smernici, a z tohto dôvodu budem analyzovať, či nemecké opatrenia, v ktorých sa uvádza, že zdaniteľnou osobou môže byť len ovládajúca spoločnosť, slúžia na zabránenie zneužívajúcich daňových praktík.

91. Ako Súdny dvor zdôraznil v rozsudku Larentia + Minerva (bod 40), „z dôvodovej správy k návrhu Komisie [KOM(73) 950 v konečnom znení³¹], ktorý viedol k prijatiu šiestej smernice, vyplýva, že normotvorca Únie tým, že prijal článok 4 ods. 4 druhý pododsek tejto smernice, chcel členským štátom umožniť, aby systematicky nespájali povahu zdaniteľnej osoby s výlučne právnou ‚nezávislosťou‘, či už v záujme administratívneho zjednodušenia, alebo s cieľom boja proti zneužívaniu, akým je napríklad rozdelenie jedného hospodárskeho subjektu na viaceré zdaniteľné osoby, s cieľom využívať osobitný režim“.

92. Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že „článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si vnútroštátna právna úprava vyhradzovala možnosť vzniku skupiny na účely DPH, tak ako je upravená v tomto ustanovení, len pre osoby s právnou subjektivitou, ktoré sú k daňovému subjektu tejto skupiny vo vzťahu podriadenosti, s výnimkou prípadu, keď tieto požiadavky predstavujú nevyhnutné a primerané opatrenie na dosiahnutie cieľov, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom a únikom“ (bod 46 rozsudku Larentia + Minerva)³².

93. Cieľom článku 4 ods. 4 druhého pododseku šiestej smernice je predchádzať zneužívaniu a bojovať proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a zjednodušiť administratívne operácie tým, že plnenia v rámci skupiny budú oslobodené od DPH.

³⁰ Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi 26. marca 2015 vo veci Larentia + Minerva (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:212, body 80 až 83).

³¹ Návrh Komisie na šiestu smernicu Rady o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém [DPH]: Jednotný základ dane (Ú. v. ES C 80, 1973, s. 1).

³² Pozri tiež rozsudok M-GmbH, bod 47.

94. Cieľom tohto ustanovenia je teda vymedziť jedinú zdaniteľnú osobu zo skupiny na účely DPH, ktorá by bola povinná vyplniť daňové priznanie a zaplatiť DPH v mene tejto skupiny, avšak bez vylúčenia daňovej povinnosti u ostatných členov tejto skupiny. Toto ustanovenie však neobsahuje žiadnu úpravu spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti jednotlivých členov tejto skupiny. V tejto súvislosti však z článku 21 ods. 1 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že členské štáty môžu stanoviť, že niekto iný než zdaniteľná osoba je spoločne a nerozdielne povinný zaplatiť DPH. Z toho vyplýva, že člen skupiny na účely DPH, ktorý koná v mene tejto skupiny, môže byť tiež spoločne a nerozdielne povinný túto daň zaplatiť.

95. Ako uviedol vnútroštátny súd, článok 21 ods. 1 písm. a) šiestej smernice oprávňuje členské štáty iba na to, aby určili ďalšie osoby, ktoré budú spoločne a nerozdielne povinné zaplatiť DPH. Neumožňuje im určiť odchylnu inú zdaniteľnú osobu než samotnú skupinu na účely DPH. Z judikatúry totiž vyplýva, že členské štáty nemajú právo dopĺňať článok 11 smernice 2006/112 (a teda ani článok 4 ods. 4 šiestej smernice) o dodatočné podmienky.³³

96. Vnútroštátny súd sa ďalej pýta, či sa má prístup Súdneho dvora v rozsudku Larentia + Minerva vykladať v tom zmysle, že členské štáty môžu na účely predchádzania zneužívajúceho konania alebo boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam určiť za člena skupiny na účely DPH, ktorý ju zastupuje, len spoločnosť ovládajúcu túto skupinu. Vnútroštátny súd vysvetľuje, že podmienka týkajúca sa vlastníctva väčšiny hlasovacích práv mala za cieľ uľahčiť spoluprácu členov skupiny na účely DPH, aby sa zabezpečilo, že títo členovia si splnia daňové povinnosti.

97. Domnievam sa (rovnako ako Komisia), že účelom podmienky, podľa ktorej ovládajúca spoločnosť musí vlastniť väčšinu hlasovacích práv nie je zabrániť zneužívaniu alebo bojovať proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.

98. Ako totiž po prvé v prejednávanej veci rozhodol Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Šlezvicko-Holštajnsko), v konaní vo veci samej nebol predložený žiadny argument týkajúci sa údajného odôvodnenia vyplývajúceho z práva Únie, a to predchádzanie zneužívaniu a boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, a dokumenty predložené uvedenému súdu neobsahovali nič, čo by takémuto konaniu spoločností tvoriacich dotknutú skupinu DPH nasvedčovalo.

99. Po druhé súhlasím s vnútroštátnym súdom, keď uvádza, že „nerozumie tomu, ako by sa skutočnosť, že za zdaniteľnú osobu sa považuje jeden [konkrétny] člen skupiny na účely DPH namiesto [samotnej] skupiny, mohla využiť na predchádzanie zneužívajúcich praktík alebo správaniu alebo na boj proti daňovým podvodom alebo únikom, keďže... všetci členovia tejto skupiny by [v každom prípade] boli povinní zaplatiť túto daň ako dlžníci zaviazaní spoločne a nerozdielne. Pochybnosti o tom, či takéto odôvodnenie umožňuje výnimku, sú preto opodstatnené“ (bod 56 návrhu na začatie prejudiciálneho konania). Vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež uvádza, že „podľa vnútroštátneho práva nie je účelom režimov skupinového usporiadania na účely dane snaha o administratívne zjednodušenie, ale snaha vyhnúť sa zbytočnej administratívnej práci v hospodárstve“.

³³ V tomto zmysle pozri rozsudok M-GmbH, bod 53.

100. Na záver si dovoľujem pripomenúť, že Súdny dvor už vo svojom rozsudku M-GmbH odmietol podobné všeobecné argumenty, ako predložila nemecká vláda, keď rozhodol, že cieľ spočívajúci v snahe predchádzať vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam nemôže odôvodňovať príliš reštriktívnu nemeckú právnu úpravu skupín na účely DPH.

101. Súdny dvor totiž v uvedenej veci rozhodol, že „aby bolo možné dospieť k záveru, že ide o zneužívajúcu praktiku, musí byť z viacerých objektívnych faktorov zrejmé, že podstatným cieľom dotknutých plnení je získanie daňovej výhody... takže riziko daňového podvodu alebo daňového úniku podľa článku 11 druhého pododseku [smernice 2006/112 (tento článok sa zhoduje s článkom 4 ods. 4 šiestej smernice)] nemôže byť len čisto teoretické“³⁴.

102. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri snahe preukázať, že reštriktívne podmienky uložené skupinám na účely DPH v rámci nemeckého režimu uvedeného v UStG skutočne slúžia na boj proti daňovým podvodom alebo únikom, je potrebné osobitné odôvodnenie. Podobne ako v rozsudku M-GmbH sa domnievam, že argumenty, ktoré v tejto súvislosti uviedla nemecká vláda, nie sú v prejednávanej veci presvedčivé.

IV. Návrh

103. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú a štvrtú prejudiciálnu otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), takto:

Článok 4 ods. 4 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že dovoľuje, aby sa úzko prepojené osoby, ktoré sú členmi skupiny na účely DPH, považovali na účely povinností v oblasti DPH za jednu zdaniteľnú osobu.

Toto ustanovenie sa však musí vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá za zástupcu skupiny na účely DPH a zdaniteľnú osobu tejto skupiny označuje výlučne člena ovládajúceho skupinu, ktorý vlastní väčšinu hlasovacích práv a má väčšinový podiel v ovládanej spoločnosti v skupine zdaniteľných osôb, a vylučuje pritom ostatných členov skupiny.

³⁴ Pozri rozsudok M-GmbH, bod 61 a citovanú judikatúru.