

null

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

LAILY MEDINA

přednesené dne 13. ledna 2022(1)

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 žlána 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/EHS(2). 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 společnostmi, které tak mohou podávat jediné konsolidované přiznání k DPH zahrnující činnosti všech žláen seskupení) a bojovat proti zneužívání daňového systému. Dále platí, že u zboží a služeb poskytovaných mezi žláeny seskupení nemá být DPH úřtována.

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. Aťkoli bylo seskupení pro účely DPH vytvořeno jako usnadňující opatření, stalo se ústředním bodem kontrol prováděných německými orgány daňové 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/ES(4). Šestá směrnice je ale na věci v povodním 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 kterou 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 vyloučí z povinnosti odvádět daň zaměstnanci a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

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

[...]“

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

„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. 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 přemyslovou, obchodní nebo profesní

innost. Podnik zahrnuje veškerou prmyslovou, obchodní i profesní innost podnikatele. Prmyslovou, obchodní i profesní inností se rozumí veškerá soustavná innost vykonávaná za účelem získávání příjmu, a to i v případě, že je vykonávána bez úmyslu dosažení zisku, nebo v případě, že seskupení osob vykonává innost pouze ve vztahu ke svým členům.

2) Profesní, prmyslová i obchodní innost není vykonávána samostatně:

[...]

2. pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skutečné vztahy finanční, hospodářsky a organizačně začleněna do podniku ovládajícího subjektu (daňová jednotka, „Organschaft“). 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 převodním 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 převodním 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 předmetem 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 odvodněním, 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 zařazení s ovládacím 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 ovládací subjekt nejen většinový podíl, ale též většinu hlasovacích práv ve společnosti NGD – překročil rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle 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 zařazení, která vyžaduje, aby měl ovládací subjekt většinu hlasovacích práv. Po vydání rozsudku Larentia + Minerva nedošlo k žádné změně právní úpravy. Podle německého práva je i nadále požadována existence vztahu ovládnutí a podřízenosti mezi ovládacím a ovládaným subjektem, bez ohledu na úpravy, 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 (*Organschaft*) slučitelný s unijním právem, a zejména zda může být podmínka finančního zařazení, jak ji vyžaduje § 2 odst. 2 bod 2 první věta UStG, jako taková stále ještě zachována(5). Zadruhé se předkládající soud táže, zda lze německý režim daňové jednotky odvodnit výkladem § 4 odst. 1 šesté směrnice ve spojení s jejím § 4 odst. 4 prvním pododstavcem(6).

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

„1) Musí být § 4 odst. 4 druhý pododstavec [šesté směrnice] ve spojení s jejími § 21 odst. 1 písm. a) a § 21 odst. 3 vykládán v tom smyslu, že členskému státu umožňuje určit jako osobu povinnou k dani člena seskupení pro účely DPH (ovládací subjekt) namísto tohoto seskupení (daňové jednotky)?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Lze se v tomto smyslu dovolávat § 4 odst. 4 druhého pododstavce [šesté směrnice] ve spojení s jejími § 21 odst. 1 písm. a) a § 21 odst. 3?

3) Musí být při přezkumu, zda požadavek finančního zařazení stanovený v § 2 odst. 2 bod 2 první věta [UStG] představuje přípustné opatření, které je nezbytné a vhodné k dosažení cíle 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 § 4 odst. 1 a § 4 odst. 4 první pododstavec [šesté směrnice] vykládány v tom smyslu, že členskému státu umožňují považovat cestou typizace osobu za nesamostatnou ve smyslu § 4 odst. 1 [této směrnice], pokud je finanční, hospodářsky a organizačně zařazená 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 učinila odlišná rozhodnutí“

III. Analýza

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

A. Stručné shrnutí argumentace účastníků řízení

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

1. K první předložné 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 zařazení stanovená německým právem nezbytná a vhodná pro dosažení cíle 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 veta UStG není v rozporu s unijním právem (když toto ustanovení určuje osobu povinnou k dani způsobem 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 zařazení.

25. Podpírně 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 členu 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 bod 2 první veta 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 namístě, 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, aťkoli je z finančního, hospodářského a organizačního hlediska úzce propojen s jinými subjekty, je-li to odvodněno hledisky souvisejícími s cílem předcházet dačovým podvodům, dačovým únikům a vyhýbání se dačovým povinnostem.

30. Komise se v podstatě domnívá, že aťkoli 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 předložené 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 finanční, 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 nepřípustná, neboť neumožňuje uinit závěry o tom, zda je splněna podmínka finančního začlenění v situaci, kdy, jako v projednávané věci, ovládající subjekt, aťkoli má většinový podíl, nedisponuje většinou hlasovacích práv. Podle ní tudíž tato otázka není pro rozhodnutí sporu ve věci v původním řízení rozhodující.

33. Podpřím 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 finanční, 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 určení 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 předložená otázka je nepřípustná, 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 finanční, 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 předložným otázkám a nepředložila ve vztahu k této otázce žádné samostatné vyjádření.

B. Posouzení

1. K přípustnosti

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

37. Domnívám se, že tyto argumenty je nutno odmítnout. Zaprvé odpovědi na položené předložné 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

v?ci a V. senát ve v?ci C-269/20) p?edložily diametráln? odlišné výklady p?íslných ustanovení šesté sm?rnice(7), vyplývá, že poskytnutí ur?itého vodítka k výkladu t?chto ustanovení ze strany Soudního dvora je skute?n? pot?ebné. To se odráží i ve zna?n? rozdílných liniích vnitrostátní judikatury t?chto dvou vysoce postavených senát? (zejména pokud jde o zp?sob, jakým by m?l být ?l. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice proveden ve vnitrostátním právu). Tato skute?nost je zd?razn?na i v akademické literatu?e citované Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud) v uvedených dvou žádostech o rozhodnutí o p?edb?žné otázce.

2. **Kmeritu v?ci**

38. Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice ve spojení s jejími ?l. 21 odst. 1 písm. a) a ?l. 21 odst. 3 vykládán v tom smyslu, že ?lenskému státu brání v tom, aby za osobu povinnou k dani pro účely DPH ur?il nikoli samotné seskupení pro účely DPH (*Organkreis*), ale ?lena tohoto seskupení, a sice konkrétn? ovládající subjekt tohoto seskupení (*Organträger*).

39. Podstatou ?tvrté otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 4 odst. 1 šesté sm?rnice ve spojení s jejím ?l. 4 odst. 4 prvním pododstavcem vykládán v tom smyslu, že ?lenskému státu umož?uje považovat cestou kategorizace ur?ité subjekty za nikoli samostatné, pokud jsou tyto subjekty finan?n?, hospodá?sky a organiza?n? za?len?ny do subjektu, který je ovládajícím subjektem ur?itého seskupení pro účely DPH.

40. Je namíst? posoudit tyto otázky spole?n? a analýzu problém?, z nichž tyto dv? otázky vycházejí, provedu ve t?ech krocích. V rámci prvního kroku budou zohledn?ny podmínky stanovené unijním právem pro vytvo?ení seskupení pro účely DPH. V rámci druhého kroku se budu zabývat pravidly týkajícími se postavení seskupení pro účely DPH a jeho ?len? po vzniku a zahájení ?innosti tohoto seskupení, v?etn? vztah? tohoto seskupení k orgán?m da?ové správy a ur?ení toho ?lena seskupení, který je nositelem dluhu na DPH za dot?ené seskupení. V rámci záv?re?ného t?etího kroku provedu posouzení toho, zda se n?mecká vláda m?že 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 jednozna?ných záv?r? p?edkládajícího soudu vyjád?ených v jeho p?edkládacím usnesení je argumentace p?ijímaná na podporu existence da?ové jednotky v N?mecku pojmov? a historicky, jakož i z hlediska obecné systematiky n?mecké právní úpravy, spjata s charakteristikou samostatnosti p?i provád?ní hospodá?ské ?innosti.

42. Již ?adu let existují zna?né pochybnosti o souladu p?íslných ustanovení UStG s šestou sm?rnici, vyjád?ené v judikatu?e n?meckých soud? (8) i v akademické literatu?e (9). Jak prokáži v tomto svém stanovisku, tyto pochybnosti jsou od?vodn?né.

43. ?ást judikatury Soudního dvora relevantní pro projednávanou v?c se týká ?látku 11 sm?rnice 2006/112, nebo? zm?ní ?l. 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté sm?rnice odpovídá jeho zn?ní.

44. Úvodem je t?eba p?ipomenout, že pro ur?ení p?sobnosti ustanovení unijního práva je namíst? vzít v úvahu zárove? jeho zn?ní, kontext a cíle(10).

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

45. ?lánek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice stanoví: „[s] výhradou konzultací podle

článek 29 mluví, že 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. Úroveň 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 rozdíly(11).

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 této 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 místě(13).

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.

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“ kterou 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 diskretní 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 odvozena 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 vtu UStG, toto ustanovení opomíjí skutečnost, že § 1. 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. § 1. 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. § 1. 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 finanční, hospodářské a organizační [ii)] *začleněna* do [iii)] *podniku ovládačického subjektu* (dávající jednotka, *Organschaft*). Účinky dávající 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 ovládačický subjekt) je jedinou osobou povinnou k dani, zatímco § 1. 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 finanční, hospodářské a organizační.

59. Podle § 1. 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) „právníckou osobou“ a „osobou“(17), ii) „začleněním ovládaného subjektu do ovládačického subjektu“ a „samostatnými právníckými osobami, které jsou navzájem úzce *propojeny*“ a iii) „výlučně ovládačickým 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 § 1. 4 odst. 4 šesté směrnice, a stanoví určité podmínky a modality pro seskupení pro účely DPH, nesmí zásadně měnit povahu institutu seskupení pro účely DPH(18) ani cíl tohoto ustanovení(19). Lze nalézt určitou analogii s judikaturou Soudního dvora(20) v tom smyslu, že při provádění šesté směrnice a definici podmínek konkretizujících práva, která seskupením pro účely DPH a jednotlivým osobám mohou plynout z § 1. 4 odst. 4, nemohou právní předpisy členských států, které 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 zbývajících legislativní volnosti, kterou jim tato směrnice poskytuje, aby jej nepřekročily(21).

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 finanční zájmenými 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 vztahu seskupení k orgánům daňové správy

64. Z norem zakotvených v šesté směrnici týkající 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 povinnostmi 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.

1) Legislativní historie

65. V bodě 2 (který se týká článku 2 ve znění uvedeném v návrhu) přílohy A návrhu Komise(22), který vedl k přijetí druhé směrnice(23), 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 uskutečňovaná 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 uplatnění 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 první uvedené kategorie je povinen vést potřebné 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.

2) Praktický příklad seskupení pro účely DPH

71. V tomto ohledu je použitý 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 těchto 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 odečte 20 eur za zboží koupené od těchto 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 odečte 20 eur (minus 20 eur); A zaúčtuje DPH útočnou za další prodej zboží těmto 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 útočná 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. Proдалa 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 skutečný 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 v rámci vnitrostátního práva smluvního a deliktního.

76. Na rozdíl od režimu seskupení pro účely DPH podle šesté směrnice stanoví režim zakotvený v § 2 odst. 2 bod 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 (včetně) nebyla zohledněna 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 nevykládá, 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 dotčeném daňovém subjektu, 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 jedině 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 sdělení(24) 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. obchodního nebo společenstevního práva [...]“ – totiž správně dokládá přednost unijní právní úpravy DPH před vnitrostátním obchodním nebo společenstevním právem (předkládající soud má stejný názor, viz bod 58 předkládacího usnesení).

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, provádí 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 DPH(25). Ažkoli 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 DPH(26).

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. Znána část německé akademické literatury vnučující se daňovému právu ostatně poukazuje na to, že z tohoto důvodu je § 2 odst. 2 bod 2 první věta UStG v rozporu se šestou směrnicí(27).

86. Dále se domnívám, že výše uvedené ustanovení UStG jde proti 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 hlediska 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 daňovou povinností [...]. 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 nevztít 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 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, vlastní většinu hlasovacích práv a má v něm většinový podíl), podle všeho nad rámec

toho, co je nezbytné a vhodné k dosažení cíle šesté směrnice.

d) Krok 3: může se německá vláda odvolávat na výjimku vyplývající z norem unijního práva upravujících seskupení pro účely DPH za účelem odvodnění 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)], jenž vedl k přijetí šesté směrnice, vyplývá, že unijní normotvůrce přijetím čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce této směrnice zamýšlel umožnit členským státům – v zájmu administrativního zjednodušení nebo zamezení některým zneužíváním daňového režimu, například rozdělením jednoho podniku na několik osob povinných k dani s cílem dosáhnout zvláštního výhodného režimu – nespojovat systematicky kvalifikaci osoby povinné k dani s pojmem „isté 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 vyhrazovala 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 cíle 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.

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 odchýlnou 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 podmínky (33).

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 úelem 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 předvodním řízení nebyl předložen žádný argument týkající se údajného odvodnění 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 závažnému jednání subjektů tvořících dotčené seskupení pro účely DPH nasvědčovalo.

99. Z druhého 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 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 odvodnění umožní odchylku, jsou tedy oprávněné“ (bod 56 předkládacího usnesení). Předkládající soud v předkládacím usnesení rovněž připomíná, že „podle vnitrostátního práva není úelem režimu 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 odvodnit přesvědčivě 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 odůvodňuje odpovídá čl. 4 odst. 4 šesté směrnice)] nemůže být jen čistě teoretické“ (34).

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 odvodněním. 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 předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpovídal 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní 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 osoba ovládajícího toto seskupení – který drží většinu hlasovacích práv a má většinový podíl v tomto seskupení osob povinných k dani.“

1– Původní jazyk: angličtina.

2– Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 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“).

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 daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

5– Tyto problémy jsou předmětem prvních tří předběžných otázek.

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

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

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, 76. vydání 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.

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).

- 14 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.
- 15– Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.
- 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– Obdobn? 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 Verkehrsteuer-Recht, 2008, s. 179.
- 22– Návrh na druhou sm?rnici o harmonizaci právních p?edpis? členských stát? týkajících se struktury a zp?sob? použití společného systému dan? z p?ídané hodnoty (p?edložený Rad? Komisí) [COM(1965) 144 final].
- 23– Druhá sm?rnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? členských stát? týkajících se daní z obratu – Struktura a zp?soby použití společného systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 1967 (I), s. 1303).
- 24– Viz bod 3.2 druhý pododstavec sd?lení Komise COM(2009) 325.
- 25– Rozsudek ze dne 22. kv?tna 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 ?arou 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. N?mecko (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 rovnž 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, body 80 až 83).
- 31– Návrh Komise na šestou sm?rnici Rady o harmonizaci právních p?edpis? členských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém [DPH]: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1973, C 80, s. 1).

- 32– Viz také rozsudek M-GmbH, bod 47.
- 33– V tomto smyslu viz rozsudek M-GmbH, bod 53.
- 34– Viz rozsudek M-GmbH, bod 61 a citovaná judikatura.