

null

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

LAILY MEDINA

přednesené dne 27. ledna 2022(1)

Věc C-269/20

Finanzamt T

proti

S

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

„řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Seskupení pro účely DPH – Určení žlena seskupení pro účely DPH jako osoby povinné k dani – Interní plnění v rámci seskupení pro účely DPH – Plnění poskytovaná členem seskupení pro účely DPH, který je vnitrostátní veřejnoprávní nadací – Bezplatné poskytování služeb – Výkon činnosti orgánu veřejné moci vedle hospodářské činnosti“

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce od Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) se týká výkladu čl. 4 odst. 4 a čl. 6 odst. 2 písm. b) první vety šesté směrnice Rady 77/388/EHS(2) a byla podána v rámci řízení mezi S, vnitrostátní veřejnoprávní nadací, a Finanzamt T (finanční úřad T, Německo; dále jen „Finanzamt“). Spor se týká jednak určení nadace S (jako ovládající společnosti) a společnosti poskytující úklidové služby za jedinou osobu povinnou k dani pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) a jednak otázky, zda může bezplatné poskytování služeb za účelem spadajícím do oblasti činnosti, kterou nadace S vykonává jako orgán veřejné moci (a která jí přísluší v rámci výkonu veřejné moci), podléhat DPH podle čl. 6 odst. 2 písm. b) první vety této směrnice.

2. Toto stanovisko je třeba vykládat společně s mým souběžným stanoviskem ve věci C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, které bylo předneseno dne 13. ledna 2022, zejména proto, že rozsah první otázky předložené pátým senátem Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) v projednávané věci odpovídá první otázce předložené jedenáctým senátem Bundesfinanzhof ve věci C-141/20.

I. Právní rámec

3. Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES(3). Z

hlediska časové působnosti je šestá směrnice použitelná na věc v původním řízení.

4. Článek 2 šesté směrnice stanovil, že „předmetem daně z přidané hodnoty je: 1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5. Článek 4 této směrnice 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.

5. Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže.

V každém případě se tyto subjekty považují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi uvedenými v příloze D, nejsou-li tyto činnosti prováděny v zanedbatelné míře.

Členské státy mohou považovat činnosti těchto subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy.“

6. Podle čl. 6 odst. 2 písm. b) první věty šesté směrnice se za poskytování služeb za protiplnění považovalo:

„poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.“

II. Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky

7. S, žalobkyně v původním řízení, je německá veřejnoprávní nadace a zřizovatelka univerzity, která provozuje také univerzitní lékařskou fakultu. Je osobou povinnou k dani a poskytuje služby za protiplnění (péče o pacienty). Jako právnická osoba veřejného práva souasně plní úkoly orgánu veřejné moci (vzdělávání studentů), v souvislosti s nimiž není považována za osobu povinnou k dani.

8. S je ovládajícím subjektem (*Organträgerin*) univerzitní lékařské fakulty i společnosti U-

GmbH. S je osobou povinnou k DPH v souvislosti s hospodářskou činností, kterou vykonává za protiplnění, a je osvobozena od DPH v souvislosti s činnostmi, které vykonává jako orgán veřejné moci.

9. Podle nesporných důkazů předložených Finanzamt T je S ovládající osobou společnosti U-GmbH. Společnost U-GmbH poskytovala nadaci S úklidové, sanitární a prací služby a služby péče o pacienty. Úklidové služby poskytovala společnost U-GmbH v prostorách nadace S, tj. v komplexu budov, které užívá univerzitní lékařská fakulta a které zahrnují kromě pokojů pro pacienty, chodeb a operacních sálů také přednáškové sály a laboratoře. Zatímco nemocniční prostory jsou určeny k péči o pacienty a spadají do oblasti hospodářských činností nadace S, přednáškové sály, laboratoře atd. jsou využívány ke vzdělávání studentů, a tudíž spadají do oblasti činností vykonávaných S jako orgánem veřejné moci.

10. Podíl celkové plochy, která měla být uklízena a která byla určena činnostem orgánu veřejné moci, činil 7,6 %. Za všechny úklidové služby poskytnuté nadaci S obdržela společnost U-GmbH za dotčený rok (2005) odměnu v celkové výši 76 085,48 eura. V přiznání k DPH týkajícím se lékařských činností univerzity považovala nadace S všechny služby, které jí poskytla společnost U-GmbH, za interní služby, které nepodléhají dani a které byly poskytnuty v rámci jediného daňového subjektu (seskupení pro účely DPH).

11. Finanzamt T v opravném daňovém výměru za rok 2005 (po provedení externího auditu) dospěl k závěru, že činnosti nadace S tvoří jeden podnik, za který je třeba podat společné přiznání k DPH, a proto je třeba vydat pouze jeden daňový výměr. V tomto ohledu Finanzamt T zastával názor, že úklidové služby poskytované společností U-GmbH nadaci S v rámci její činnosti jako orgánu veřejné moci byly poskytovány v rámci jediného daňového subjektu (seskupení pro účely DPH). Úklidové služby sloužily činnosti prováděné „k jiným účelům než pro potřebu [jejího] podniku“, a tudíž v případě nadace S představovaly bezplatné poskytnutí služby při dodání zboží podle § 3 odst. 9a bodu 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu; dále jen „UStG“) [který provádí § 6 odst. 2 písm. b) první větu šesté směrnice]. Vzhledem k tomu, že celková odměna za úklidové služby poskytnuté společností U-GmbH nadaci S činila v dotčeném roce 76 065,48 eura, Finanzamt T se domníval, že s ohledem na podíl plochy určené k činnostem vykonávaným nadací S jako orgánem veřejné moci, který činil 7,6 % celkové uklízené plochy, odpovídala částka 5 782,50 eura úklidu ploch využívaných k činnostem orgánu veřejné moci. Po odečtení ziskové přírážky, kterou Finanzamt T vyčíslil na 525,66 eura, stanovil Finanzamt T zdanitelný základ bezplatného poskytnutí služby nebo dodání zboží na 5 257 eur, a zvýšil tak daň z obrátu o 841,12 eura.

12. Námitku nadace S proti tomuto výměru Finanzamt T odmítl. V řízení v prvním stupni před Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko, Německo) však uvedený soud žalobu nadace S vyhovl. Podle uvedeného soudu bylo nesporné, že nadace S jako ovládající společnost a společnost U-GmbH jako ovládaná společnost tvořily pro daňové účely daňovou jednotku (seskupení pro účely DPH). Toto seskupení pro účely DPH zahrnovalo také činnosti, které nadace S vykonávala jako orgán veřejné moci. Podmínky bezplatného poskytnutí služby nebo dodání zboží podle § 3 odst. 9a bodu 2 UStG však nebyly splněny.

13. Předkládací rozhodnutí vzniklo v kontextu řízení o opravném prostředku „Revision“, které Finanzamt T zahájil v převodním řízení před Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud).

14. V rámci tohoto opravného prostředku se pátý senát Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být zmocnění členských států považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na jejich území a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce

propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, které stanoví čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec [šesté směrnice] vykonáváno tak,

- a) že za osobu povinnou k dani bude považována jedna z těchto osob, která je osobou povinnou k dani pro všechna plnění těchto osob, nebo tak,
- b) že v případě, že tyto osoby budou považovány za jedinou osobu povinnou k dani, musí vzniknout nutná – a tedy i pod hrozbou značných daňových ztrát – seskupení pro účely DPH oddělené od úzce propojených osob, které je fiktivním útvarem vytvořeným pouze pro účely DPH?

2) Je-li správná odpověď na první otázku uvedena pod písm. a): Vyplyvá z judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se použití k jiným účelům než pro potřeby podniku ve smyslu čl. 6 odst. 2 [šesté směrnice] (rozsudek ze dne 12. února 2009, VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), že u osoby povinné k dani,

- a) která na jedné straně vykonává hospodářskou činnost a poskytuje přitom služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 [šesté směrnice] a
- b) která na straně druhé současně vykonává činnost, která jí přísluší v rámci výkonu veřejné moci (činnost orgánu veřejné moci), v souvislosti s níž není podle čl. 4 odst. 5 [šesté směrnice] považována za osobu povinnou k dani,

nepodléhá bezplatnému poskytnutí služby spadající do oblasti její hospodářské činnosti pro účely spadající do oblasti její činnosti jako orgánu veřejné moci zdanění [podle čl. 6 odst. 2 písm. b) první věty šesté směrnice]“

III. Analýza

A. Stručné shrnutí argumentů účastníků řízení

1. K první předběžné otázce

15. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát určil jako osobu povinnou k DPH nikoliv samotné seskupení pro účely DPH (*Organkreis*), ale konkrétního člena tohoto seskupení, tj. ovládající společnost (*Organträger*).

16. Německá vláda předkládá k první otázce obdobné argumenty jako v souběžně projednávané věci C-141/20(4). V podstatě tvrdí, že možnost členských států stanovená v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice 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, může být uplatněna tak, že se za jedinou osobu povinnou k dani považuje (pouze) jedna z těchto osob (tedy ovládající společnost), která je osobou povinnou k dani pro všechna plnění těchto osob.

17. V rámci své analýzy první položené otázky Komise uvádí stejné argumenty, které předložila v souběžně projednávané věci C-141/20. V podstatě tvrdí, že čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté směrnice brání vnitrostátním ustanovením, na základě kterých se osobou povinnou k dani v rámci seskupení pro účely DPH stává pouze ovládající společnost tohoto seskupení, a nikoliv jeho ostatní členové.

2. Ke druhé předběžné otázce

18. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda v případě subjektu, který vykonává

jednak hospodářské činnosti, v souvislosti s nimiž je osobou povinnou k dani, a jednak činnosti, které vykonává jako orgán veřejné moci, v souvislosti s nimiž je osvobozen od DPH podle § 4 odst. 5 šesté směrnice, je bezplatné poskytnutí služby spadající do oblasti její hospodářské činnosti pro účely spadající do oblasti její činnosti jako orgánu veřejné moci předmětem daně podle § 6 odst. 2 šesté směrnice.

19. Německá vláda se domnívá, že na tuto otázku je třeba odpovědět kladně. Tato vláda v podstatě tvrdí, že v případě osoby povinné k dani, která jednak vykonává hospodářskou činnost, a tedy poskytuje služby za protiplnění ve smyslu § 2 odst. 1 šesté směrnice, a současně vykonává činnost jako orgán veřejné moci, v souvislosti s níž není považována za osobu povinnou k dani podle § 4 odst. 5 této směrnice, může bezplatné poskytnutí služby v oblasti hospodářské činnosti této osoby povinné k dani podléhat dani na základě § 6 odst. 2 písm. b) první věty šesté směrnice.

20. Německá vláda zejména tvrdí, že na rozdíl od přístupu podle § 6 odst. 2 písm. a) první věty šesté směrnice je třeba mít za to, že „jiné než hospodářské“ potřeby spadají pod pojem „jiné účely než pro potřeby [...] podniku“ ve smyslu § 6 odst. 2 první věty písm. b) šesté směrnice, a proto musí spadat do působnosti tohoto ustanovení.

21. V tomto ohledu německá vláda tvrdí, že její přístup není v rozporu s judikaturou Soudního dvora týkající se pojmu „jiné účely než pro potřeby [...] podniku“ v rozsudcích týkajících se § 6 odst. 2 písm. a) první věty ve spojení s § 17 odst. 2 šesté směrnice(5).

22. Podpírá v případě, že zdanění bezplatného poskytnutí služby či dodání zboží není přípustné podle § 6 odst. 2 písm. b) první věty šesté směrnice, německá vláda tvrdí, že toto zdanění je v každém případě odvodné, pokud jde o služby z oblasti činností subjektu, jako je S, které nemají hospodářskou povahu, podle § 6 odst. 2 druhé věty této směrnice, podle níž mají členské státy možnost odchýlit se od ustanovení této směrnice.

23. Za účelem odpovědi, která by byla pro předkládající soud užitečná pro rozhodnutí ve věci v převodním řízení, není podle Komise třeba na druhou otázku odpovídat.

B. Posouzení

24. V projednávané věci stojí před Soudním dvorem dvě hlavní otázky: zaprvé otázka, kdo má být podle § 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice určen jako osoba povinná k dani v seskupení pro účely DPH (první předložená otázka), a zadruhé jak pro účely DPH zacházet se službami právnické osoby jednající ve veřejné i v soukromé oblasti, pokud tato osoba vytvoří s jinou osobou daňovou jednotku (seskupení pro účely DPH). Otázka tedy spočívá zejména v tom, zda úklidové služby poskytované členem seskupení pro účely DPH veřejnoprávnímu subjektu, jehož činnosti nepodléhají dani — subjektu, který je členem a ovládajícím podnikem seskupení pro účely DPH — představují: a) interní dodávky, které v rámci seskupení pro účely DPH nepodléhají dani, nebo b) dodávky poskytované „bezplatně“ (bezplatné poskytnutí služby či dodání zboží), z nichž měla být odvedena DPH (druhá předložena otázka).

1. K první otázce (první předložena otázka)

25. První předložena otázka se týká určení jediné osoby povinné k dani v rámci seskupení pro účely DPH podle § 4 odst. 4 druhého pododstavce šesté směrnice. Tato otázka v podstatě odpovídá první otázce položené v souběžném projednávané věci C-141/20.

26. V mém souběžném stanovisku v uvedené věci jsem v podstatě vysvětlil, že: i) členové seskupení pro účely DPH neztrácejí svůj status „osoby povinné k dani“, pokud nepřestanou

vykonávat samostatnou hospodářskou činnost; ii) v případě, že členské státy využijí možnosti volby, kterou jim dává čl. 4 odst. 4 šesté směrnice, a pokud stanoví určité podmínky a způsoby pro seskupení pro účely DPH, nemohou zásadně měnit povahu pojmu seskupení pro účely DPH a cíl tohoto ustanovení. Kromě toho při provádění této směrnice a při vymezení způsobu provedení práv, která mohou seskupení pro účely DPH a osoby odvozovat z čl. 4 odst. 4, nesmí právní předpisy členských států vést k tomu, že by některá seskupení pro účely DPH a některé osoby, které jinak splňují související požadavky vyplývající ze šesté směrnice, byly zbaveny výhod plynoucích z těchto práv (což je ostatně případ osob dotčených v projednávané věci a osob ve věci C-141/20); iii) cílem čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce je zabránit zneužívání a bojovat proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a zjednodušit správní činnosti tím, že plnění, ke kterým dochází uvnitř seskupení, budou osvobozena od DPH.

27. V důsledku toho jsem v uvedeném stanovisku dospěl k závěru, že uvedené ustanovení šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že: i) *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; ale zároveň ii) *brání* právní úpravě členského státu (jako je § 2 odst. 2 bod 2 UStG), která zástupcem seskupení pro účely DPH a osobou povinnou k dani tohoto seskupení určuje výhradně člena ovládajícího toto seskupení – který má většinu hlasovacích práv a drží většinový podíl v ovládané společnosti v seskupení osob povinných k dani.

28. Stejný závěr platí i v projednávané věci, neboť příslušné ustanovení německého práva, o které se zde jedná, je totožné jako ustanovení ve věci C-141/20 (tj. § 2 odst. 2 bod 2 UStG).

29. Jak vysvětluji v uvedeném souběžném stanovisku, domnívám se, že výše uvedené ustanovení UStG zjevně překrčuje zjednodušení zdanění propojených společností tím, že stanoví, že ovládající společnost je osobou povinnou k dani. Tato formulace UStG přehlíží jednak samostatnou právní subjektivitu propojených společností a jednak jejich případná specifika jakožto veřejnoprávních subjektů (jako je nadace S ve věci v původním řízení). Výše uvedené ustanovení UStG navíc omezuje svobodu daňové jednotky (seskupení pro účely DPH) určit svého zástupce.

30. Jak uvedla Komise, cílem administrativního zjednodušení sledovaného článkem 4 odst. 4 šesté směrnice je určit pro účely jednání s daňovými orgány osobu povinnou k dani, která musí podat daňové přiznání a zaplatit DPH. V tomto ohledu je seskupení pro účely DPH ve smyslu tohoto ustanovení jedinou osobou povinnou k dani, která je odpovědná za podání daňového přiznání za seskupení, aniž by tím však byla odstraněna daňová povinnost členů seskupení.

31. S, německá veřejnoprávní nadace, a společnost U-GmbH byly pro daňové účely vzájemně propojeny v jediném subjektu (seskupení pro účely DPH).

32. Ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG stanoví, že právnická osoba (ovládaná společnost), která je součástí podniku jiné osoby (ovládající společnosti), *nevykonává z důvodu finančních, ekonomických a organizačních vazeb svou hospodářskou činnost samostatně*. V německém právu je ovládaná společnost, která, posuzovaná samostatně, je osobou povinnou k dani, nakonec z důvodu tohoto propojení považována za součást ovládající společnosti (podobně jako dceřiná společnost).

33. Toto posouzení má dopad na činnosti vykonávané mezi ovládanou a ovládající společností, i na činnosti vykonávané těmito společnostmi pro třetí osoby; za osobu povinnou k DPH z těchto plnění se podle německého práva nepovažuje ovládaná společnost, ale ovládající společnost.

34. Na tomto místě odkazuji na své stanovisko v souběžně projednávané věci C-141/20 (body

71 až 80), kde jsem uvedla praktický příklad, který ukazuje, proč je § 2 odst. 2 bod 2 UStG nesprávným provedením šesté směrnice.

35. Jak uvedla Komise, v rámci skutkové situace včti v původním řízení vyvolává § 2 odst. 2 bod 2 UStG další problémy v souvislosti s šestou směrnicí. V projednávané včti je S, ovládající společnost, orgánem veřejné moci, který vykonává činnosti, z nichž některé podléhají dani a některé nikoli. Ovládaná společnost U-GmbH poskytuje úklidové služby, které podléhají DPH, a to pro zdanitelné činnosti orgánu veřejné moci, i pro vlastní činnosti tohoto orgánu, které nepodléhají zdanění. Vzhledem k tomu, že ovládaná společnost již není považována za osobu povinnou k dani, ale pouze za dceřinou společnost, nemůže v důsledku použití § 2 odst. 2 bodu 2 UStG účtovat DPH za své jinak zdanitelné činnosti.

36. Domnívám se, že úklidová společnost U-GmbH jako samostatný daňový poplatník uvedla ve svém daňovém přiznání DPH účtovanou za služby poskytnuté jak pro účely zdanitelných činností, tak pro účely nezdanitelných činností nadace S. Tento orgán veřejné moci totiž nemůže odečíst DPH účtovanou za služby poskytnuté pro účely jeho nezdanitelných činností(6).

37. Přiznání k DPH podávané za seskupení pro účely DPH by mělo být souhrnem všech individuálních přiznání k DPH jednotlivých členů tohoto seskupení. Z tohoto důvodu již není nutné samostatně zaúčtovat poskytnutí služeb podle čl. 6 odst. 2 písm. b) první vety šesté směrnice, neboť příslušné služby jsou poskytovány jako bezplatné poskytnutí služby či dodání zboží. Pokud je tedy úklidová společnost pro účely německého práva považována za dceřinou společnost orgánu veřejné moci, měla by DPH vztahující se ke zboží nakoupenému za účelem poskytování úklidových služeb odpovídat jiným než hospodářským činnostem orgánu veřejné moci.

38. Z toho vyplývá, že uvedená německá ustanovení nepředstavují pouze zjednodušení, ale vytvářejí dodatečné daňové zatížení osob a seskupení pro účely DPH a jsou neslučitelná s čl. 4 odst. 4 druhým pododstavcem šesté směrnice.

39. Pokud je výlučná daňová povinnost ovládající společnosti za ovládané společnosti podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG vyloučena z důvodu porušení unijního práva, musí ovládané společnosti odvést daň ze svých plnění.

40. Jak uvedl předkládající soud(7), pokud by se dospělo k závěru, že mezi S (ovládající společností) a U-GmbH (ovládanou společností) neexistuje *Organschaft* (seskupení pro účely DPH), musela by společnost U-GmbH odvést DPH z činností, které vykonává například pro orgán veřejné moci nebo pro jiné podniky, které nemají nárok na odpočet.

41. Závěrem bych se chtěla zabývat – jak bylo uvedeno v akademických komentářích – poněkud překvapivou(8) formulací první předběžné otázky a předkládacího rozhodnutí, neboť předkládající soud [pátý senát Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud)] varuje před odpovědí na první otázku v alternativě b) (tj. odpovědí, kterou navrhuji v tomto stanovisku), „pod hrozbou značných daňových ztrát“, a z toho důvodu, že „odpověď na první otázku má velký význam nejen pro projednávanou včt, ale i pro daňové přímky Německa“ a „odpověď na [tuto] otázku v alternativě b) by měla značné daňové důsledky“.

42. Postačí uvést, že již několik let jsou ve vnitrostátní judikatuře, v unijní judikatuře (například v rozsudku ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496)) a v akademických komentářích vyjadřovány značné pochybnosti o slučitelnosti německého režimu seskupení pro účely DPH se šestou směrnicí(9). Německo tedy mělo dostatek času k přijetí opatření k nápravě zjištěných problémů týkajících se seskupení pro účely DPH. členský stát nemůže v žádném případě zůstat nečinný a ignorovat takovou judikaturu a akademické komentáře, a teprve poté argumentovat tím, že pokud Soudní dvůr rozhodne o

neslučitelnosti jeho právních předpisů s unijním právem, půjde o značné daňové příjmy(10). V každém případě již byly v Německu učiněny alespoň některé konkrétní správné kroky směřující k reformě seskupení pro účely DPH(11).

43. Proto se domnívám, že na první položenou otázku je třeba odpovědět v podstatě v souladu s alternativou b), tedy že zmocnění členských států uvedené v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice je třeba vykonávat tak, že v případě, že tyto osoby budou považovány za jedinou osobu povinnou k dani, musí vzniknout seskupení pro účely DPH oddělené od úzce propojených osob, které je fiktivním útvarem vytvořeným pouze pro účely DPH.

2. K druhé otázce (druhá předložná otázka)

44. Předkládající soud podmínil odpověď na druhou předložnou otázku kladnou odpovědí na první otázku(12) a současně vyloučil možnost, aby v případě záporné odpovědi na první otázku byl německý jediný subjekt pro daňové účely považován za slučitelný se šestou směrnicí. Z toho vyplývá, že vzhledem k tomu, jakou navrhuji odpověď na první otázku, je odpověď na druhou otázku hypotetická a pro rozhodnutí věci v povodním řízení nepotřebná.

45. Pro úplnost však k druhé položené otázce uvádím následující poznámky.

46. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je(13), zda ve věci v povodním řízení může být nadace S (jako orgán veřejné moci) zdaněna podle čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

47. Zaprvé v rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 38; dále též jen „rozsudek VNLTO“), Soudní dvůr upřesnil, že „[čl. 6 odst. 2 písm. a) první věty šesté směrnice] nemůže vytvářet pravidlo, podle něhož plnění, na která se nevztahuje režim DPH [jako jsou jiná než hospodářská plnění(14)], se mohou považovat za plnění uskutečňovaná k jiným účelům než pro potřebu podniku ve smyslu tohoto ustanovení. Takový výklad by totiž vedl k tomu, že by byl svého významu zbaven čl. 2 bod 1 [šesté] směrnice“.

48. Domnívám se, že tato úvaha je obdobně použitelná ve vztahu k čl. 6 odst. 2 písm. b) první věty šesté směrnice.

49. Zadruhé je třeba připomenout, že čl. 6 odst. 2 písm. b) první věty šesté směrnice se vztahuje výhradně na plnění poskytnutá „bezplatně“, která jsou pro účely výběru DPH považována za plnění za protiplnění(15).

50. Z předkládacího rozhodnutí však vyplývá, že ve věci v povodním řízení společnost U-GmbH obdržela od nadace S náhradu za úklidové služby za dotčený rok – v rámci její hospodářské činnosti, i v rámci její činnosti jako orgánu veřejné moci(16).

51. Jak totiž rozhodl Niedersächsisches Finanzgericht (finanční soud spolkové země Dolní Sasko) v prvním stupni ve věci v povodním řízení, činnosti vykonávané „k jiným účelům než“ pro potřebu podniku jsou podle čl. 6 odst. 2 písm. b) první věty šesté směrnice poskytováním služeb, které osoba povinná k dani provádí *pro svou soukromou potřebu* nebo potřebu svých zaměstnanců.

52. Naproti tomu oblast činnosti podniku spadá do oblasti *jiných než hospodářských činností v užším slova smyslu* (a nikoliv do oblasti „k jiným účelům než“ pro potřebu podniku), pokud, jako v projednávané věci, právnická osoba veřejného práva vykonává službu spadající do oblasti veřejné moci.

53. Z toho vyplývá, že čl. 6 odst. 2 písm. b) první věty šesté směrnice se v každém případě

nevztahuje na ?innost nadace S jako orgánu ve?ejné moci, tedy na její jiné než hospodá?ské ?innosti.

IV. Záv?ry

54. Navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na p?edb?žné otázky položené Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud, N?mecko) takto:

„Otázka 1:

?lánek 4 odst. 4 druhý pododstavec šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (dále jen „šestá sm?rnice“) umož?uje, aby osoby – které jsou sice právn? nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finan?ními, hospodá?skými a organiza?ními vazbami – byly považovány za jedinou osobu povinnou k dani ve vztahu k povinnostem vyplývajícím z DPH.

Výše uvedené ustanovení šesté sm?rnice však nebrání tomu, aby každý ?len tohoto seskupení pro ú?ely DPH byl i nadále samostatnou osobou povinnou k dani.

Totéž ustanovení šesté sm?rnice nicmén? brání vnitrostátním p?edpis?m, které stanoví, že osobou povinnou k dani v rámci seskupení pro ú?ely DPH se stává pouze ovládající spole?nost tohoto seskupení, zatímco jeho ostatní ?lenové jsou považováni za osoby, které nepodléhají dani.

Otázka 2:

S ohledem na odpov?? na první otázku není namíst? odpovídat na druhou otázku. ?lánek 6 odst. 2 písm. b) první v?ta šesté sm?rnice se v každém p?ípád? nevztahuje na ?innost nadace S jako orgánu ve?ejné moci, tedy na její jiné než hospodá?ské ?innosti.“

1 P?vodní jazyk: angli?tina.

2 Šestá sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá sm?rnice“).

3 Sm?rnice ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1).

4 Viz shrnutí t?chto argument? v mém stanovisku k uvedené v?ci v bodech 24 až 28.

5 N?mecká vláda odkazuje na rozsudky ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88), a ze dne 15. září 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687).

6 ?lánek 6 odst. 2 písm. b) šesté sm?rnice.

7 Viz bod 28 p?edkládacího rozhodnutí.

8 Viz nap?íklad Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH, USt direkt digital*, 18/2020, NWB KAAAH-56792, oddíl II.

9 Viz poznámka pod ?arou 8 (vnitrostátní judikatura) a poznámka pod ?arou 9 (akademický komentá?) mého soub?žného stanoviska ve v?ci C?141/20.

10 Krom? toho lze použít analogii s ustálenou judikaturou Soudního dvora, z níž vyplývá, že „snížení da?ových p?íjm? nem?že být považováno za naléhavý d?vod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro od?vodn?ní opat?ení v zásad? odporujícího základní svobod?“. Viz rozsudek ze dne 7. zá?í 2004, Manninen (C?319/02, EU:C:2004:484, bod 49).

11 Zvláštní spolková a zemská pracovní skupina pro „reformu seskupení pro ú?ely DPH“ již ukon?ila svou ?innost. Viz <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (duben 2021).

12 Druhá otázka za?íná slovy „Je-li správná odpov?? na první otázku uvedena pod písm. a)“, viz bod 14 tohoto stanoviska.

13 Viz shrnutí druhé otázky v bod? 18 tohoto stanoviska.

14 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. b?ezna 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, bod 30), a ze dne 15. zá?í 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687, bod 30 a citovaná judikatura).

15 Rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C?412/03, EU:C:2005:47, bod 24).

16 Viz body 10 a 11 tohoto stanoviska.