

Věc C-269/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

18. června 2020

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

7. května 2020

Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt T

Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“:

S

Předmět původního řízení

Daň z obratu – Článek 4 odst. 4 druhý pododstavec směrnice 77/388 – 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 – Článek 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388 – Činnost jako orgán veřejné moci mimo hospodářskou činnost

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

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 Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, 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 nutně – a tedy i s rizikem značných výpadků daně – 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 bodem a): Vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se použití k jiným účelům než pro potřeby podniku ve smyslu čl. 6 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. února 2009, VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), že u osoby povinné k dani,

a) která zaprvé vykonává hospodářskou činnost a poskytuje přitom služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu a

b) která zadruhé současně vykonává činnost, která jí přísluší v rámci veřejné moci (činnost orgánu veřejné moci), ohledně které není podle čl. 4 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu považována za osobu povinnou k dani,

nepodléhá poskytování bezplatné služby z oblasti její hospodářské činnosti pro oblast její činnosti jako orgánu veřejné moci zdanění podle čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu?

Upjatňovaná ustanovení unijního práva

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, zejména čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec a čl. 6 odst. 2

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, článek 11

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), zejména § 2 odst. 2 bod 2 a § 3 odst. 9a

Abgabenordnung (daňový řád, dále jen „AO“), § 73 první věta

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Žalobkyně je veřejnoprávní nadace a zřizovatelka univerzity, která provozuje také oblast univerzitního lékařství. Je osobou povinnou k dani a poskytuje služby za protiplnění (péče o pacienty). Jako právnická osoba veřejného práva současně plní úkoly orgánu veřejné moci (vzdělávání studentů), u nichž není považována za osobu povinnou k dani.
- 2 Žalobkyně je podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG ovládajícím subjektem společnosti U-GmbH. Společnost U-GmbH poskytovala žalobkyni mj. úklidové služby. Tyto úklidové služby zahrnovaly celý komplex budov v oblasti univerzitního lékařství, tedy jak prostory oblasti, která slouží péči o pacienty (pokoje pro pacienty, chodby a operační sály) a kterou je tedy nutno zařadit do hospodářské oblasti činnosti žalobkyně, v níž jedná jako osoba povinná k dani, tak i prostory oblasti, v níž žalobkyně plní své úkoly orgánu veřejné moci, tedy prostory využívané pro vzdělávání studentů (přednáškové sály a laboratoře), a v níž tedy není považována za osobu povinnou k dani.
- 3 Po provedení externí kontroly vycházel Finanzamt (dále jen „finanční úřad“) z toho, že oba provozy žalobkyně tvoří jeden jednotný podnik. Finanční úřad přitom považoval úklidové služby poskytované společností U-GmbH v oblasti výkonu veřejné moci za služby, které byly poskytnuty v rámci daňové jednotky tvořené žalobkyní a společností U-GmbH. Finanční úřad měl za to, že úklidové služby sloužily činnosti prováděné k jiným účelům než pro potřebu podniku a představují bezplatné poskytnutí služby či dodání zboží podle § 3 odst. 9a bodu 2 UStG (čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388) žalobkyně. Na základě podílu uklízených ploch připadajících na oblast výkonu veřejné moci finanční úřad vypočítal daň z obratu vyšší o 841,12 EUR. Námitka podaná proti tomuto výměru byla neúspěšná.
- 4 Finanzgericht (finanční soud) žalobě vyhověl. Podle jeho názoru se jedná daňovou jednotku, jejímž důsledkem je sloučení žalobkyně jako ovládajícího subjektu a společnosti U-GmbH jako člena daňové jednotky. Tato daňová jednotka zahrnuje také oblast výkonu veřejné moci žalobkyně. Podmínky bezplatného poskytnutí služby nebo dodání zboží podle § 3 odst. 9a bodu 2 UStG však nejsou splněny. Tento rozsudek žalovaný napadá opravným prostředkem „Revision“ podaným k předkládajícímu soudu.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce***K první předběžné otázce****Zákonná ustanovení vnitrostátního práva*

- 5 **Ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG** provádí čl. 4 odst. 4 druhý pododstavec směrnice 77/388 do vnitrostátního práva a stanoví, že právnická osoba („člen daňové jednotky“), která je finančními, hospodářskými a organizačními vazbami včleněna do podniku jiné osoby („ovládající subjekt“), nevykonává svou hospodářskou činnost samostatně. Plnění mezi členem daňové jednotky a ovládajícím subjektem jsou podle ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG na základě čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce směrnice 77/388 považována za plnění poskytnutá v rámci jedné osoby povinné k dani (§ 2 odst. 2 bod 2 třetí věta UStG). Tato takzvaná interní plnění nespádají do oblasti použití daně. V projednávané věci jsou úklidové práce prováděné společností U-GmbH pro žalobkyni takovýmito interními plněními. **Ustanovení § 73 první věty AO** stanoví vzhledem k tomu, že ovládající subjekt je osobou povinnou k dani a z toho vyplývá daňová povinnost ovládajícího subjektu, odpovědnost člena daňové jednotky.

Pochybnosti týkající se výkladu unijního práva, které je nutno vyjasnit

- 6 Předkládající soud má v zásadě za to, že odpověď na první předběžnou otázku bude v souladu s možností a). Pochybnosti o správném výkladu unijního práva však panují proto, že zejména s ohledem na rozsudek ze dne 17. září 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 28), je u „seskupení pro účely DPH“ nutno vyjasnit, zda ustanovení směrnice umožňují členskému státu určit, že osobou povinnou k dani bude místo seskupení pro účely DPH (daňové jednotky) jeden člen tohoto seskupení pro účely DPH (ovládací subjekt). K tomuto účelu předkládající soud již Soudnímu dvoru předložil jednu žádost o rozhodnutí o předběžné otázce (věc C-141/20).

Znění a účel čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce směrnice 77/388

- 7 Nakládání jako s jedinou osobou povinnou k dani, požadované na základě znění čl. 4 odst. 4 druhého pododstavce směrnice 77/388, je uskutečněno shrnutím u jedné z úzce propojených osob. Pro tento výklad hovoří také účel zjednodušení správy sledovaný tímto ustanovením, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 37). Vnitrostátní právo zjednodušuje použití práva upravujícího DPH tím, že v § 2 odst. 2 bodu 2 třetí větě UStG upravuje nakládání s několika osobami jako jedinou osobou povinnou k dani, čímž soustředí zdanění u jedné z těchto osob, která je beztak osobou povinnou k dani.

Odpověď na první předběžnou otázku podle možnosti b)

- 8 Je-li odpovědí na první předběžnou otázku možnost b), pak mezi žalobkyní jako ovládajícím subjektem a společností U-GmbH jako členem daňové jednotky žádná **daňová jednotka** neexistuje a ustanovení čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388 se v projednávané věci vůbec nepoužije. V případě neexistence daňové jednotky by bylo nutno považovat U-GmbH za samostatnou osobu povinnou k dani, která poskytovala žalobkyni služby, které spadaly do oblasti použití daně a u nichž by společnost U-GmbH byla osobou povinnou k dani. Vytvoření **seskupení pro účely DPH** vnitrostátní právo pro sporný rok a ostatně ani dodnes nestanoví. Takovéto seskupení pro účely DPH s odpovědností vzájemně propojených osob jako solidárních dlužníků nelze podle vnitrostátního práva vytvořit ani cestou výkladu ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG.
- 9 Odpověď na první otázku má nad rámec projednávané věci velký význam pro daňové příjmy v Německu, neboť všechny ovládající subjekty ve smyslu § 2 odst. 2 bodu 2 UStG odvádí daň v rozsahu 10 % celkových daňových příjmů z daně z obratu v Německu.
- 10 V případě odpovědi na první předběžnou otázku podle možnosti b) to má významné daňové dopady, neboť v tomto případě by neexistovala **daňová povinnost ovládajícího subjektu** – který by se mohl proti své daňové povinnosti pro něj vyplývající z ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG dovolávat rozporu tohoto ustanovení s unijním právem a pak by nemusel danit minimálně plnění člena daňové jednotky – **ani daňová povinnost seskupení pro účely DPH nebo členů seskupení** – neboť vnitrostátní zákonodárce k tomu nepřijal žádné právní úpravy a unijní právo nelze použít k tíži „fiktivního“ a tedy bez zákonného podkladu také neexistujícího útvaru – **ani daňová povinnost člena daňové jednotky** – který může nehledě na § 73 první větu AO (neboť zde je stanovena pouze odpovědnost jako „člena daňové jednotky“) trvat na použití ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG.
- 11 K takto vzniklým výpadkům daně by došlo i za platnosti směrnice 2006/112, neboť její článek 11 v zásadě odpovídá čl. 4 odst. 4 druhému pododstavci směrnice 77/388.

Ke druhé předběžné otázce*Definice osoby povinné k dani*

- 12 Činnost osoby povinné k dani, kterou vykonává jako osoba povinná k dani, je hospodářskou činností popsanou v čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388. Tato činnost se vyznačuje tím, že osoba povinná k dani uskutečňuje nebo zamýšlí uskutečňovat dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice 77/388 (rozsudek ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën. C-520/14, EU:C:2016:334, bod 21).

Právnícká osoba jako osoba povinná k dani

- 13 Právnícká osoba může – stejně jako fyzická osoba – vykonávat jiné než hospodářské činnosti. Soudní dvůr označuje tyto činnosti jako „nehospodářské činnosti“ (rozsudek ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 [dále jen rozsudek VNLTO], bod 35 a násl.). Také právnícká osoba veřejného práva, jako je žalobkyně, může být pro část svých činností osobou povinnou k dani, mimoto však může vykonávat činnosti spadající do výkonu veřejné moci (bez hospodářské soutěže), takže tyto činnosti nejsou hospodářskými činnostmi.

K ustanovení čl. 6 odst. 2 směrnice 77/388 a k rozsudku VNLTO

- 14 Článek 6 odst. 2 směrnice 77/388 obsahuje dvě skutkové podstaty – využívání zboží, které tvoří součást aktiv pod písmenem a) a bezplatné poskytování služeb pod písmenem b). Avšak pouze písmeno a), opravňující k odpočtu daně ohledně použitého zboží, stanoví kromě podmínky, že zboží nebo služba musí být využity k určitým účelům, ještě jednu další podmínku.
- 15 V případě, že právnícká osoba nabyla zboží jak pro účely své hospodářské činnosti jako osoba povinná k dani, tak i pro svou „nehospodářskou činnost“ a např. pro nehmotné účely, Soudní dvůr právnícké osobě, na rozdíl od osoby samostatně výdělečně činné, nepřiznává plný odpočet daně (viz rozsudek VNLTO, bod 37 až 39). Soudní dvůr tvrdí, že v tomto ohledu se nejedná o skutkovou podstatu čl. 6 odst. 2 písm. a) směrnice 77/388, a odůvodňuje to tím, že použití pro „nehospodářskou činnost“ není použitím pro „jiné účely“ ve smyslu tohoto ustanovení. V rozsudku VNLTO Soudní dvůr rozhodl, že se čl. 6 odst. 2 písm. a) a čl. 17 odst. 2 směrnice 77/388 neuplatní na použití zboží a služeb tvořících součást aktiv podniku pro účely jiných plnění, než jsou zdanitelná plnění osoby povinné k dani, přičemž DPH splatná při pořízení tohoto zboží a využití těchto služeb, které se vztahují k takovým plněním, není odpočitatelná.
- 16 V projednávané věci vyvstává tedy otázka, zda se tato judikatura Soudního dvora týká pouze rozsahu odpočtu daně, nebo zda tato judikatura platí také při samostatném použití čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388 bez souvislosti s odpočtem daně. Posledně uvedené by mělo za následek, že také pro použití čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388 by „nehospodářská činnost“ nebyla považována za činnost „k jiným účelům“ a toto ustanovení by se nepoužilo na bezplatné služby pro účely nehmotné činnosti nebo činnosti při výkonu veřejné moci.

Požadavek systémového zdanění

- 17 Využívá-li osoba povinná k dani například personál zaměstnaný pro svou hospodářskou činnost k poskytování služeb k jiným účelům, pak vyvstává otázka, zda to může mít pro osoby povinné k dani, které jsou fyzickými osobami, a u osob povinných k dani, které jsou právníckými osobami, různé důsledky v oblasti zdanění.

- 18 Je-li osoba povinná k dani fyzická osoba, která například provozuje úklidovou firmu, a používá-li personál svého podniku, aby prováděl úklidové práce v jejím soukromém bytě v rámci jejího soukromého života, pak se podle názoru předkládajícího soudu jedná o bezplatné poskytování služeb osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388.
- 19 Je-li osoba povinná k dani právnická osoba, která také provozuje úklidovou firmu a přitom také používá personál svého podniku, aby – jako v projednávané věci – uklízela prostory používané pro výkon veřejné moci, je sporné, zda to – jako při použití pro soukromé účely osoby samostatně výdělečně činné – také vede k použití čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388, protože pak se může jednat o bezplatné poskytování služby osobou povinnou k dani k jiným účelům.
- 20 Z pohledu systematiky zdanění by mohlo v obou případech přicházet do úvahy použití čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388. Pak by použití pro „nehospodářskou činnost“, u níž se může jednat o použití pro výkon veřejné moci právnickou osobou veřejného práva, muselo být považováno za použití k jiným účelům ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388. To by ale mohlo být považováno za použití v rozporu s rozsudkem VNLTO, přičemž tento rozsudek, jak již bylo uvedeno, byl vyneseno v souvislosti s odpočtem daně na vstupu a je tedy sporné, zda je relevantní také v rámci samostatného použití čl. 6 odst. 2 písm. b) směrnice 77/388 bez souvislosti s odpočtem daně.

PRACOVNÍ DOKUMENT