

Věc C-868/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

27. listopadu 2019

Předkládající soud:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

21. listopadu 2019

Žalobkyně:

M-GmbH

Žalovaný:

Finanzamt für Körperschaften

Předmět původního řízení

Směrnice 2006/112 – článek 11 – Přípustnost omezení rozsahu působnosti čl. 11 odst. 1 na určité osoby vnitrostátní právní úpravou – Podmínky pro odůvodnění takového ustanovení podle čl. 11 odst. 2

Předmět a právní základ předběžné otázky

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

- 1) Musí být čl. 11 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o DPH, dále jen „UStG“), zakazuje-li toto ustanovení osobní společnosti (v projednávané věci společnost ve formě GmbH & Co. KG), jejímiž společníky jsou kromě ovládacího subjektu

nejen osoby, které jsou podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG finančně začleněny do podniku ovládajícího subjektu, aby byla propojenou společností v rámci daňové jednotky podle práva upravujícího daň z obratu?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku:
- a) Musí být čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH – s přihlédnutím k zásadě proporcionality a neutrality - vykládán v tom smyslu, že může odůvodňovat vyloučení osobních společností druhu uvedeného v první předběžné otázce z daňové jednotky podle práva upravujícího daň z obratu, neboť vnitrostátní právo u osobních společností nestanoví konkrétní formu pro uzavření a změnu společenské smlouvy a u dohod uzavřených pouze ústně může být v jednotlivých případech obtížné prokázat existenci finančního začlenění propojené společnosti?
 - b) Brání skutečnost, že vnitrostátní zákonodárce nevyjádřil svůj úmysl zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem již při přijímání opatření, použití čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

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

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z přidané hodnoty), konkrétně § 2

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Žalobkyně je univerzální právní nástupkyní společnosti PD GmbH & Co. KG. Jejími společníky byly v rozhodném období společnost A-GmbH jako komplementářka a D-GbR, pan C, pan D, pan E a společnost M-GmbH jako komanditisté. Podle společenské smlouvy měl každý společník jeden hlas; výjimkou byla společnost M-GmbH, která měla šest hlasů. Veškerá rozhodnutí společnosti byla až na několik málo výjimek přijata prostou většinou.
- 2 Komplementářka společnosti PD GmbH & Co. KG a společnost M-GmbH měly v rozhodném období stejného jednatele. Mimoto mezi společnostmi PD GmbH & Co. KG a společnostmi M-GmbH existovaly rozsáhlé závazkové vztahy.
- 3 Poté, co společnost PD GmbH & Co. KG nepodala k žalovanému přiznání k dani z obratu za prosinec 2017, žalovaný výměrem ze dne 9. května 2018 provedl odhad daňových základů a současně stanovil penále z prodlení. Společnost PD GmbH & Co. KG proti tomuto výměru podala po neúspěšném odporu žalobu k předkládajícímu soudu.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 4 Žalobkyně má za to, že společnosti PD GmbH & Co. KG a M-GmbH byly od prosince 2017 jednou daňovou jednotkou ve smyslu § 2 odst. 2 bodu 2 UStG. V důsledku toho měla být veškerá plnění a částky daně uhrazené na vstupu za prosinec 2017 přičteny nikoliv společnosti PD GmbH & Co. KG, nýbrž společnosti M-GmbH, která měla také podat dotčené daňové přiznání.
- 5 Žalovaný má naopak za to, že v prosinci 2017 společnosti PD GmbH & Co. KG a M-GmbH daňovou jednotku netvořily. Společnost PD GmbH & Co. KG nebyla finančně začleněna do společnosti M-GmbH. K tomu je podle vnitrostátního práva nezbytné, aby společníci osobní společnosti byly kromě ovládajícího subjektu pouze osoby, které jsou podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG finančně začleněny do podniku ovládajícího subjektu. Na osobní společnosti, která má být finančně začleněna, se tedy nesmí podílet fyzické osoby. Vzhledem k tomu, že komanditisty společnosti PD GmbH & Co. KG jsou kromě společnosti M-GmbH také fyzické osoby, není jejich finanční začlenění možné.

Stručné vylíčení odůvodnění předběžné otázky

Posouzení projednávané věci z hlediska vnitrostátního práva

- 6 V projednávané věci vyvstává otázka, zda jsou splněny podmínky daňové jednotky ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG. Pak by podnikatelem nebyla společnost PD GmbH & Co. KG, nýbrž ovládající subjekt, povinnost odevzdat přiznání k dani z obrátu za prosinec 2017 by tedy měla pouze společnost M-GmbH.
- 7 Ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 UStG 2 zní: „*Živnostenská nebo profesní činnost není vykonávána samostatně, ... pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skutečné vztahy finančně, hospodářsky a organizačně začleněna do podniku ovládajícího subjektu (daňová jednotka). Účinky daňové jednotky se omezují na interní plnění mezi pobočkami podniku usazenými v tuzemsku. Tyto pobočky se považují za jediný podnik.*“
- 8 Z toho vyplývá, že propojenými společnostmi mohou být pouze „právnické osoby“. V rámci teleologické extenze rozhodl V. senát Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, dále jen „BFH“), že jako propojené společnosti přichází do úvahy také osobní společnosti, pokud jejich společníky jsou kromě ovládajícího subjektu pouze osoby, které jsou podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG finančně včleněny do podniku ovládajícího subjektu. To nemohou být fyzické osoby.
- 9 Vzhledem k tomu, že společníky společnosti PD GmbH & Co. KG byly také fyzické osoby, musela by být žaloba podle vnitrostátního práva zamítnuta, ačkoliv - mimo nesporné hospodářské a organizační začlenění společnosti PD GmbH & Co. KG - byly splněny ostatní podmínky pro její finanční začlenění. To totiž

vyžaduje, aby ovládající subjekt mohl svou vůli v propojené společnosti prosadit prostřednictvím většinových rozhodnutí. Tomu tak v tomto případě je, neboť společnost M-GmbH jako ovládající subjekt měla většinu hlasů pro přijetí rozhodnutí valného hromady společnosti PD GmbH & Co. KG (šest z jedenácti hlasů), a mohla tak ve společnosti PD GmbH & Co. KG prosadit svou vůli.

Posouzení projednávané věci podle unijního práva

- 10 Předkládající soud má pochybnosti o tom, zda je závěr vyplývající z vnitrostátního práva slučitelný s ustanovením článku 11 směrnice o DPH.

K první předběžné otázce

- 11 Podle judikatury Soudního dvora čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH výslovně nestanoví, že členské státy mohou uložit jiné podmínky pro to, aby hospodářské subjekty mohly vytvořit seskupení pro účely DPH; zvláště nestanoví, že členské státy mohou požadovat, aby se členy seskupení pro účely DPH mohly stát pouze subjekty s právní osobností (viz rozsudky ze dne 16. července 2015, C-108/14 a C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, bod 38, dne 25. dubna 2013, C-480/10, Komise v. Švédsko, EU:C:2013:263, bod 35, a ze dne 9. dubna 2013, C-85/11, Komise v. Irsko, EU:C:2013:217, bod 36). Z odůvodnění rozsudku Larentia + Minerva by mohlo vyplývat, že omezení ustanovení čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH členskými státy při provádění do vnitrostátního práva je přípustné pouze v případě, že jsou splněny podmínky čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH nebo pokud Soudní dvůr přizná členským státům pravomoc upřesnit ustanovení. Ohledně osobního rozsahu působnosti ovšem Soudní dvůr členským státům takovou pravomoc nepřiznal. Z toho by mohlo vyplývat, že omezení rozsahu působnosti čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH na určité osoby je možné pouze v případech čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH.
- 12 Mezi senáty BFH příslušnými pro otázky daně z přidané hodnoty však existují odlišné právní názory na to, jakým způsobem mají být pravidla Soudního dvora v rozsudku Larentia + Minerva provedena.
- 13 XI. senát BFH považuje pravidla Soudního dvora v rozsudku Larentia + Minerva neomezeně za závazná. V souladu se závěry Soudního dvora vykládá článek 11 směrnice o DPH v tom smyslu, že *brání tomu, aby vnitrostátní právní úprava vyhrazovala možnost vytvořit seskupení osob, které mohou být považovány za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, jak je uvedeno v tomto ustanovení, pouze subjektům, jež mají právní osobnost a jsou k ovládajícímu subjektu tohoto seskupení ve vztahu podřízenosti, nejsou-li tyto dva požadavky opatřeními, jež jsou nezbytná a vhodná pro dosažení cílů spočívajících v předcházení zneužívajícím praktikám a zneužívajícímu chování nebo v boji proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu* (rozsudek ze dne 16. července 2015, C-108/14 a C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, bod 2 výroku). Z toho by mohlo vyplývat, že XI. senát považuje každé omezení znaku skutkové podstaty „propojená

společnost“ závislé na právní formě v § 2 odst. 2 bodu 2 UStG za neslučitelné s čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH, pokud výjimečně nejsou splněny podmínky čl. 11 odst. 2.

- 14 Naopak V. senát BFH má za to, že omezení pojmu „osoby“ v čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH ve smyslu uvedeném výše v bodě 7 je nezbytné z důvodu právní jistoty. Ta by byla dotčena, pokud by osobní společnosti musely být nutně považovány za propojenou společnost ve smyslu § 2 odst. 2 bodu 2 UStG. U osobních společností totiž oproti právnickým osobám existuje podle vnitrostátního práva rozdíl v tom, s jakou právní jistotou je dán poměr hlasovacích práv, který je relevantní pro posouzení finančního začlenění nezbytného podle § 2 odst. 2 bodu 2 první věty UStG.
- 15 Předkládající soud má pochybnosti, zda je takový odkaz na zásadu právní jistoty zakotvenou v unijním právu za účelem omezení osobního rozsahu působnosti čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH vzhledem k rozsudku Larentia + Minerva přípustný.
- 16 Zaprvé je možné, že Soudní dvůr již s konečnou platností přezkoumal možnost omezení pojmu „osoby“ v čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH a dospěl k závěru, že takovéto omezení je možné pouze v případech čl. 11 odst. 2 (viz výše bod 10). Z toho by mohlo vyplývat, že Soudní dvůr již s konečnou platností také rozhodl o tom, zda je přípustné omezení pouze s odkazem na zásadu právní jistoty.
- 17 Zadruhé je nepřipustné, aby se členský stát dovolával ustanovení, praxe či situaci svého vnitrostátního právního řádu jako důvodu nesplnění povinností vyplývajících z unijního práva (takto výslovně např. rozsudek ze dne 12. listopadu 2019, C-261/18, Komise v. Irsko, EU:C:2019:955, bod 89). Tomu by však tak bylo v případě, kdyby - jak se domnívá V. senát BFH - vnitrostátní právo obchodních společností umožňovalo omezení ustanovení čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH.
- 18 Nehledě na to by se v případě osobních společností beztak nemuselo jednat o porušení zásady právní jistoty, jak se domnívá V. senát BFH.
- 19 Zde je nutno přihlídnout zaprvé k tomu, že zásada právní jistoty stanovená unijním právem nemá chránit orgány veřejné moci při uplatňování právní normy, nýbrž osobu povinnou k dani, které tato norma ukládá povinnosti. Podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje tato zásada, aby byla práva přiznaná unijním právem jednotlivcům prováděna dostatečně přesně, jasně a předvídatelně, aby se dotčené osoby mohly přesně seznámit se svými právy a povinnostmi a podle toho jednat a případně se svých práv dovolávat před vnitrostátními soudy (viz rozsudek ze dne 7. října 2019, C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, bod 25 a zde citovaná judikatura). Osobě povinné k dani je však známo, zda jsou u osobních společností splněny podmínky finančního začlenění, nemá tedy žádnou právní nejistotu.
- 20 Mimoto se předpokládá, že ústní ujednání - která jsou přípustná pouze u osobních společností, nikoliv ale u právnických osob - mají nižší právní jistotu než písemná a je tedy porušena zásada právní jistoty, jeví jako sporný, neboť by vedl k tomu,

že by k ústním ujednáním z hlediska práva upravujícího daň z obratu nemuselo být vůbec přihlíženo. Takovýto dalekosáhlý závěr však lze ze zásady právní jistoty zakotvené v unijním právu jen sotva odvodit.

Ke druhé předběžné otázce písm. a)

- 21 Soudní dvůr rozhodl, že opatření ve smyslu čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH mohou být přijata pouze v souladu s unijním právem a pouze s touto výhradou je přípustné, aby členské státy omezily použití režimu stanoveného v čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH za účelem boje proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem (viz rozsudek ze dne 25. dubna 2013, C-480/10, Komise v. Švédsko, EU:C:2013:263, bod 38). Druhá předběžná otázka se týká výkladu této výhrady.
- 22 Požadavky stanovené V. senátem BFH by mohly porušovat zásadu proporcionality a neutrality vyplývající z unijního práva.
- 23 Zásada proporcionality stanoví, že vnitrostátní opatření je způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné. Toto opatření nemůže být používáno způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedenou unijním právem (viz rozsudek ze dne 27. září 2007, C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, bod 26 a citovaná judikatura).
- 24 Zásada neutrality DPH brání zejména tomu, aby při vybírání DPH bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, zacházeno rozdílně (viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, bod 32 a zde citovaná judikatura).
- 25 Vzhledem k tomu má předkládající soud pochybnosti, zda vyloučení osobních společností, jejichž společníky jsou kromě ovládajícího subjektu nejen osoby, které jsou podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG finančně začleněny do podniku ovládajícího subjektu, z daňové jednotky podle práva upravujícího daň z obratu představuje přiměřené omezení zásady neutrality. V souvislosti s uskutečněním obratu totiž mezi osobními společnostmi, jejichž společníky jsou kromě ovládajícího subjektu pouze osoby, které jsou podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG finančně začleněny do podniku ovládajícího subjektu, na straně jedné a osobními společnostmi, u nichž tomu tak není, na straně druhé neexistují žádné rozdíly z hlediska práva upravujícího daň z obratu. Navíc jsou obě při uskutečnění obratu stejného druhu přímými konkurenty.
- 26 Mimoto má předkládající soud pochybnosti o tom, zda opatření přijaté členským státem ve smyslu čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH, v jehož důsledku jsou osobní společnosti, jejichž společníky jsou kromě ovládajícího subjektu nejen osoby, které jsou podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG finančně začleněny do podniku ovládajícího subjektu, vyloučeny z daňové jednotky, nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým

povinnostem. Zdá se, že není vyloučeno, že existují mírnější zákonodárné prostředky, které stejně tak vhodným způsobem nabízí ochranu proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Lze si například představit, že účinky daňové jednotky nastoupí až na žádost nebo po schválení finanční správou.

- 27 V konečném důsledku je třeba poměřovat sledovaný cíl (zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem) a omezení zásady neutrality. Přitom je třeba přihlídnout k tomu, že německá právní úprava považuje obecné vyloučení osobních společností, jejichž společníky jsou kromě ovládajícího subjektu nejen osoby, které jsou podle § 2 odst. 2 bodu 2 UStG finančně začleněny do podniku ovládajícího subjektu, za daňové jednotky, aniž by bylo relevantní, zda jsou v konkrétním případě podmínky finančního začlenění sporné nebo obtížně zjistitelné. Použití čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH navíc vychází z předpokladu, že ústní dohody mají nižší právní jistotu než písemná dohoda a v důsledku toho hrozí daňové úniky nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Tento předpoklad je však sám o sobě sporný (viz výše bod 19). Navíc je nutno zohlednit, že se - na rozdíl od např. dodávek v rámci Unie nebo vývozu - v případě daňové jednotky nejedná o přeshraniční situaci, v níž může být posouzení skutkových okolností mimořádně obtížné. Účinky daňové jednotky se totiž omezují na interní plnění mezi pobočkami podniku usazenými v tuzemsku (§ 2 odst. 2 bod 2 druhá věta UStG). To je v souladu s unijním ustanovením čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH.

Ke druhé předběžné otázce písm. b)

- 28 Kromě toho je sporné, zda opatření požadovaná ustanovením čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH musí být přijata se zjevným úmyslem zákonodárce, že jsou tato opatření vhodná a nezbytná k zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, nebo zda postačuje, pokud opatření - nezávisle na tom, jaký účel zákonodárce sledoval - je objektivně vhodné a nezbytné k zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.
- 29 Znění čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH („přijmout veškerá opatření potřebná k...“) naznačuje, že zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem musí být zamýšleným důsledkem zákonodárného opatření. To potvrzuje anglické a francouzské znění čl. 11 odst. 2.
- 30 Při zavedení omezení právní formy pro propojené společnosti, kterou stanoví § 2 odst. 2 bod 2 první věta UStG, však zákonodárce nesledoval účel zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Jak vyplývá z podkladů k zákonu, zakládalo se toto omezení spíše na předpokladu, že osobní společnosti nejsou v důsledku své občanskoprávní struktury vhodné k tomu, aby byly začleněny do ovládajícího subjektu. Tento účel nebyl sledován ani při pozdějších změnách UStG.
- 31 Dodatečné doplnění účelu navíc není v souladu se zněním čl. 11 odst. 2 směrnice o DPH. Hovoří pro to také skutečnost, že čl. 11 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že členský stát může úpravu týkající se daňové jednotky přijmout po konzultaci s

Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty. V případě, že by se vnitrostátní zákonodárce mohl následně odvolávat na účel zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, by tento požadavek konzultace pozbyl účinku.

PRACOVNÍ DOKUMENT