

Vec C-868/19

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

27. november 2019

Vnútroštátny súd:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

21. november 2019

Žalobkyňa:

M-GmbH

Žalovaný:

Finanzamt für Körperschaften

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Smernica 2006/112 – Článok 11 – Prípustnosť obmedzenia osobného rozsahu pôsobnosti článku 11 ods. 1 vnútroštátnou úpravou – Podmienky pre odôvodnenie takejto úpravy podľa článku 11 ods. 2

Predmet a právny základ prejudiciálnej otázky

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 11 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) vykladať v tom zmysle, že bráni úprave stanovenej v § 2 ods. 2 bode 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu; ďalej len „UStG“), pokiaľ táto úprava osobnej obchodnej spoločnosti (v predmetnom prípade: GmbH & Co. KG), ktorej spoločníkmi sú popri riadiacom subjekte (Organträger) nielen osoby, ktoré sú podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG finančne začlenené do podniku tohto riadiaceho subjektu, zakazuje byť orgánovo prepojenou spoločnosťou (Organgesellschaft) v rámci daňovej jednotky na účely dane z obratu?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku:
 - a) Má sa článok 11 ods. 2 smernice o DPH – pri zohľadnení zásady proporcionality a neutrality – vykladať v tom zmysle, že môže odôvodňovať vylúčenie osobných obchodných spoločností druhu uvedeného v prvej prejudiciálnej otázke z daňovej jednotky z hľadiska dane z obratu (umsatzsteuerrechtliche Organschaft), keďže v prípade osobných obchodných spoločností pre uzatvorenie a zmenu spoločenských zmlúv podľa vnútroštátneho práva neexistuje žiadna forma a v prípade obyčajnej ústnej dohody v jednotlivých prípadoch môžu existovať ťažkosti pri dokazovaní existencie finančného začlenenia orgánovo prepojenej spoločnosti (Organgesellschaft)?
 - b) Bráni uplatneniu článku 11 ods. 2 smernice o DPH, ak vnútroštátny zákonodarca nevyjadril úmysel predchádzania daňovým podvodom alebo únikom dani už pri vydaní opatrenia?

Uvádzané predpisy práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), najmä článok 11

Uvádzané vnútroštátne predpisy

Umsatzsteuergesetz (Zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“), najmä § 2

Krátky opis skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa je univerzálnou právnou nástupkyňou spoločnosti PD GmbH & Co. KG. Jej spoločníkmi v rozhodujúcom období boli A-GmbH ako komplementárka, ako aj D-GbR, pán C, pán D, pán E a M-GmbH ako komandisti. Podľa spoločenskej zmluvy mal každý spoločník jeden hlas; okrem M-GmbH, ktorá mala šesť hlasov. Odhliadnuc od niekoľkých výnimiek sa všetky uznesenia spoločnosti prijímali jednoduchou väčšinou.
- 2 Komplementárka PD GmbH & Co. KG a M-GmbH mala v rozhodujúcom období rovnakého výkonného riaditeľa. Medzi PD GmbH & Co. KG a M-GmbH navyše existovali rozsiahle vzájomné plnenia.
- 3 Po tom, čo PD GmbH & Co. KG za december 2017 žalovanému nedoručila žiadne predbežné priznanie k dani z obratu, rozhodnutím z 9. mája 2018 základ zdanenia odhadol a zároveň vymeral úroky z omeškania. PD GmbH & Co. KG proti tomuto výmeru po neúspešnej námietke podala žalobu na vnútroštátnom súde.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 4 Žalobkyňa zastáva stanovisko, že medzi PD GmbH & Co. KG a M-GmbH od decembra 2017 existoval vzťah orgánovej prepojenosti v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 UStG. To má za následok, že všetok obrat a sumy DPH zaplatené na vstupe za december 2017 sa nemajú pričítať PD GmbH & Co. KG, ale M-GmbH, a posledná uvedená mala odovzdať sporné predbežné daňové priznanie.
- 5 Žalovaný naopak zastáva názor, že v decembri 2017 medzi PD GmbH & Co. KG a M-GmbH neexistovala žiadna orgánová prepojenosť. Neexistuje ani finančné začlenenie PD GmbH & Co. KG do M-GmbH. To podľa vnútroštátneho práva predpokladá, že spoločníci osobnej obchodnej spoločnosti popri riadiacom subjekte (Organträger) sú len osobami, ktoré sú podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG finančne začlenené do podniku riadiaceho subjektu. Podľa toho by sa na finančne začleňujúcej osobnej obchodnej spoločnosti nemohli zúčastniť fyzické osoby. Keďže komandisti PD GmbH & Co. KG sú okrem spoločnosti M-GmbH aj fyzickými osobami, ich finančné začlenenie nie je možné.

Stručné uvedenie dôvodov predloženia prejudiciálnej otázky

Posúdenie sporného prípadu podľa vnútroštátneho práva

- 6 V spornom prípade vzniká otázka, či existujú predpoklady orgánovej prepojenosti v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 UStG. Potom by podnikateľom nebola PD GmbH & Co. KG, ale riadiaci subjekt (v predmetnom prípade: M-GmbH), takže len M-GmbH by bola povinná odovzdať priznanie o dani z obratu za december 2017.
- 7 V § 2 ods. 2 bode 2 UStG sa uvádza: „*Podnikateľská alebo profesná činnosť sa nevykonáva ako nezávislá činnosť, ... ak je právnická osoba podľa celkovej podoby skutočných vzťahov finančne, hospodársky a organizačne začlenená do podniku riadiaceho subjektu (daňová jednotka). Účinky daňovej jednotky sa obmedzujú na interné plnenia medzi pobočkami podniku so sídlom na území krajiny. S týmito pobočkami sa musí zaobchádzať ako s jediným podnikom.*“
- 8 Podľa toho môžu byť orgánovo prepojenými spoločnosťami len „právnické osoby“. V rámci teleologického výkladu V. senát Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) (ďalej len „BFH“) rozhodol, že ako orgánovo prepojené spoločnosti prichádzajú do úvahy aj osobné obchodné spoločnosti, ak ich spoločníci popri riadiacom subjekte sú len osobami, ktoré sú podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG do podniku riadiaceho subjektu finančne začlenené. To nemôžu byť fyzické osoby.
- 9 Keďže k spoločníkom PD GmbH & Co. KG patrili aj fyzické osoby, žaloba by sa podľa vnútroštátneho práva mala zamietnuť, hoci – popri nesporne existujúcemu ekonomickému a organizačnému začleneniu PD GmbH & Co. KG – ostatné podmienky pre jej finančné začlenenie boli splnené. To totiž vyžaduje, aby riadiaci subjekt mohol presadiť svoju vôľu prostredníctvom väčšinových uznesení v orgánovo prepojenej spoločnosti. Tak je tomu v danom prípade, keďže M-GmbH ako riadiaci subjekt mala väčšinu hlasovacích práv pre prijímanie uznesení valného zhromaždenia PD GmbH & Co. KG (šesť z jedenástich hlasov) a tým mohla presadiť svoju vôľu v PD GmbH & Co. KG.

Posúdenie sporu podľa práva Únie

- 10 Vnútroštátny súd má pochybnosť, či výsledok podľa vnútroštátneho práva je v súlade s ustanoveniami článku 11 smernice o DPH.

O prvej prejudiciálnej otázke

- 11 Podľa judikatúry Súdneho dvora článok 11 ods. 1 smernice o DPH výslovne nestanovuje ani možnosť, aby členské štáty uložili hospodárskym subjektom ďalšie podmienky pre vznik skupiny na účely DPH; najmä členským štátom nepriznáva oprávnenie žiadať, aby sa členmi skupiny na účely DPH mohli stať len osoby s právnou subjektivitou (rozsudky zo 16. júla 2015, C-108/14 a C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, bod 38, z 25. apríla 2013, C-480/10,

Komisia/Švédsko, EU:C:2013:263, bod 35, a z 9. apríla 2013, C-85/11, Komisia/Írsko, EU:C:2013:217, bod 36). Z odôvodnení rozsudku Larentia + Minerva by sa dalo usúdiť, že obmedzenie požiadaviek článku 11 ods. 1 smernice o DPH členskými štátmi pri prebratí do vnútroštátneho práva je prípustné len vtedy, ak sú splnené podmienky článku 11 ods. 2 smernice o DPH alebo ak Súdny dvor členským štátom priznal oprávnenie na spresnenie. So zreteľom na osobný rozsah pôsobnosti Súdny dvor členským štátom však nepriznal žiadne takéto oprávnenie na spresnenie. Z toho by sa dalo usúdiť, že obmedzenie osobného rozsahu pôsobnosti článku 11 ods. 1 smernice o DPH je možné iba v prípade článku 11 ods. 2 smernice o DPH.

- 12 Medzi senátmi BFH príslušnými pre otázky dane z obratu však existujú rôzne právne názory na to, ako sa majú prebrať pravidlá Súdneho dvora uvedené v rozsudku Larentia + Minerva.
- 13 XI. Senát BFH považuje pravidlá Súdneho dvora v rozsudku Larentia + Minerva za neobmedzene záväzné. Podľa vysvetlení Súdneho dvora vykladá článok 11 smernice o DPH v tom zmysle, „že bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava vyhradzovala možnosť vzniku skupiny osôb, ktoré možno na účely dane z pridanej hodnoty považovať za jedinú zdaniteľnú osobu, tak ako je upravená v tomto ustanovení, len pre osoby s právnou subjektivitou, ktoré sú s riadiacim subjektom tejto skupiny vo vzťahu podriadenosti, s výnimkou prípadu, keď tieto požiadavky predstavujú nevyhnutné a primerané opatrenie vo vzťahu k týmto cieľom, ktorými je predchádzať zneužívajúcemu konaniu alebo správaniu alebo bojovať proti daňovým podvodom a únikom, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu“ (rozsudok zo 16. júla 2015, C-108/14 a C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, bod 2 výroku). Z toho by mohlo vyplývať, že XI. senát považuje akékoľvek obmedzenie znaku skutkovej podstaty „orgánovo prepojenej spoločnosti“ závislé na právnej forme v § 2 ods. 2 bodu 2 UStG za nezlučiteľné s článkom 11 ods. 1 smernice o DPH, pokiaľ výnimočne neexistujú podmienky článku 11 ods. 2.
- 14 V. senát BFH naopak zastáva stanovisko, že obmedzenie pojmu „osoby“ v článku 11 ods. 1 smernice o DPH v zmysle naznačenom v bode 7 vyššie sa vyžaduje z dôvodov právnej istoty. Tento právny názor by bol oslabený, ak by sa osobné obchodné spoločnosti povinne museli považovať za orgánovo prepojené spoločnosti v zmysle § 2 ods. 2 bodu 2 UStG. Keďže v prípade osobných obchodných spoločností v porovnaní s právnickými osobami podľa vnútroštátneho práva existuje rozdiel v súvislosti s právne istejšou identifikáciou vzťahov ohľadom hlasovacích práv, ktoré je významné pre posúdenie nevyhnutného finančného začlenenia podľa § 2 ods. 2 bodu 2 prvej vety UStG.
- 15 Vnútroštátny súd má pochybnosť, či je prípustný takýto zásah do zásady právnej istoty v práve Únie na účely obmedzenia osobného rozsahu pôsobnosti článku 11 ods. 1 smernice o DPH v kontexte rozsudku Larentia + Minerva.

- 16 Na jednej strane by preskúmanie možnosti obmedzenia pojmu „osoby“ uvedeného v článku 11 ods. 1 smernice o DPH Súdny dvorom mohlo byť uskutočnené vyčerpávajúco s výsledkom, že takéto obmedzenie je možné len v prípadoch článku 11 ods. 2 (pozri bod 10 vyššie). Tým mohol Súdny dvor už aj vyčerpávajúco rozhodnúť o tom, či je obmedzenie možné len pri zásahu do zásady právnej istoty.
- 17 Na druhej strane nie je prípustné, že sa členský štát nemôže odvolávať na ustanovenia, prax alebo stav svojho vnútroštátneho právneho poriadku, aby tým odôvodnil nesplnenie povinností vyplývajúcich z práva Únie (pozri napríklad rozsudok z 12. novembra 2019, C-261/18, Komisia/Írsko, EU:C:2019:955, bod 89). Tak by tomu bolo v prípade, ak – ako si osvojil V. senát BFH – by vnútroštátne právo obchodných spoločností umožňovalo obmedzenie požiadaviek vyplývajúcich z článku 11 ods. 1 smernice o DPH.
- 18 Odhliadnuc od toho by nemuselo ísť o porušenie zásady právnej istoty, ktoré V. senát BFH predpokladá, v prípade osobných obchodných spoločností.
- 19 Pri tom je na jednej strane potrebné zohľadniť, že zásada právnej istoty v práve Únie by nemala chrániť správne orgány pri uplatňovaní právnych noriem, ale zdaniteľnú osobu, ktorým predpis ukladá povinnosti. Táto zásada podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyžaduje, aby práva, ktoré jednotlivcom priznáva právo Únie, boli vykonané dostatočne presne, jasne a predvídateľne s cieľom umožniť dotknutým osobám presne poznať ich práva a povinnosti a podľa toho konať, ako aj prípadne sa na ne odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi (pozri rozsudok zo 7. októbra 2019, C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, bod 25). Či existujú podmienky finančného začlenenia v prípade osobných obchodných spoločností, je však zdaniteľnej osobe známe, takže pre ňu neexistuje žiadna právna neistota.
- 20 Na druhej sa predpoklad, že ústne dohovory – ktoré sú prípustné len v prípade osobných obchodných spoločností, ale nie v prípade právnických osôb – sú menej isté ako písomné a preto je dané porušenie zásady právnej istoty, zdá byť pochybný, keďže by viedol k tomu, že ústne dohody by z hľadiska dane z obratu boli úplne bezvýznamné. Takýto rozsiahly záver sa však nedá zo zásady právnej istoty práva Únie odvodiť.

O písmene a) druhej prejudiciálnej otázky

- 21 Súdny dvor rozhodol, že opatrenia v zmysle článku 11 ods. 2 smernice o DPH však možno prijať len pri dodržaní práva Únie a že s touto výhradou teda členské štáty môžu obmedziť uplatnenie režimu stanoveného v uvedenom článku 11 ods. 1 smernice o DPH, aby sa zabránilo daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani (pozri rozsudok z 25. apríla 2013, C-480/10, Komisia/Švédsko, EU:C:2013:263, bod 38). Druhá prejudiciálna otázka sa týka výkladu tejto výhrady.

- 22 Požiadavky stanovené V. senátom BFH by mohli porušovať zásadu proporcionality a neutrality v práve Únie.
- 23 Zásada proporcionality predpokladá, že vnútroštátne opatrenie je primerané dosiahnutiu sledovaného účelu a nepresahuje to, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie. Najmä sa teda nesmie používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného legislatívou Únie v tejto oblasti (pozri rozsudok z 27. septembra 2007, C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, bod 26 a citovanú judikatúru).
- 24 Zásada daňovej neutrality zakazuje najmä to, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH (pozri rozsudok z 29. novembra 2018, C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, bod 32 a citovanú judikatúru).
- 25 Z uvedených dôvodov má vnútroštátny súd pochybnosť, či vylúčenie osobných obchodných spoločností, ktorých spoločníkmi sú okrem riadiaceho subjektu nielen osoby, ktoré sú podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG do podniku finančne začlenené, predstavuje primerané obmedzenie zásady neutrality od orgánovo prepojených spoločností na účely DPH. Keďže v súvislosti s uskutočnením obratu existujú medzi obchodnými spoločnosťami, ktorých spoločníkmi sú okrem riadiaceho subjektu len osoby, ktoré sú podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG do podniku finančne začlenené, na jednej strane, a osobnými obchodnými spoločnosťami, v prípade ktorých nejde o tento prípad, na druhej strane, žiadne rozdiely z hľadiska DPH. Pri vykonávaní rovnakých obrátov v priamej hospodárskej súťaži sú navyše priamymi konkurentmi.
- 26 Vnútroštátny súd má navyše pochybnosť o tom, či opatrenie členského štátu v zmysle článku 11 ods. 2 smernice o DPH, ktoré vedie k všeobecnému vylúčeniu osobných obchodných spoločností, ktorých spoločníkmi sú okrem riadiaceho subjektu nielen osoby, ktoré sú podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG finančne začlenené do podniku riadiaceho subjektu, z orgánovej prepojenosti (Organschaft), nepresahuje to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa týkajúceho sa predchádzania daňovým podvodom a únikom. Zdá sa, že nie je vylúčené, že sú k dispozícii miernejšie zákonodarné prostriedky, ktoré rovnako vhodným spôsobom ponúkajú ochranu pred daňovými podvodmi a únikami. Tak by napríklad bolo možné pripustiť účinky orgánovej prepojenosti len na žiadosť alebo povolenie finančnou správou.
- 27 Sledovaný cieľ (predchádzanie daňovým podvodom a únikom) je napokon potrebné zvážiť vo vzťahu k obmedzeniam zásady neutrality. Pritom je potrebné zohľadniť, že nemecká úprava všeobecné vylúčenie osobných obchodných spoločností, ktorých spoločníkmi sú okrem riadiaceho subjektu nielen osoby, ktoré sú podľa § 2 ods. 2 bodu 2 UStG finančne začlenené do podniku riadiaceho subjektu, určuje ako orgánovo prepojené spoločnosti bez toho, aby záležalo na tom, či v jednotlivom prípade sú podmienky finančného začlenenia sporne alebo ťažko zistiteľné. Uplatnenie článku 11 ods. 2 smernice o DPH navyše vychádza

z predpokladu, že ústne dohody sú neistejšie z právneho hľadiska ako písomné a tým hrozí daňový podvod alebo únik. Tento predpoklad je však pochybný (pozri bod 19 vyššie). K tomu sa pridáva to, že – inak ako napríklad v prípade dodaní v rámci Únie alebo vývoze tovaru – v prípade orgánovej prepojenosti neexistuje cezhraničný skutkový stav, v prípade ktorého pravdepodobne existujú osobitné ťažkosti pri zisťovaní skutkového stavu. Keďže účinky orgánovej prepojenosti sú obmedzené na interné plnenia medzi pobočkami podniku so sídlom na území krajiny (§ 2 ods. 2 bod 2 druhá veta UStG). To zodpovedá ustanoveniam práva Únie v článku 11 ods. 1 smernice o DPH.

O písmene b) druhej prejudiciálnej otázky

- 28 Navyše je pochybné, či opatrenia požadované v článku 11 ods. 2 smernice o DPH musia byť zákonodarcom vydané s rozpoznaiteľným úmyslom, že sú vhodné a nevyhnutné na predchádzanie daňovým podvodom a únikom, alebo či postačuje, ak opatrenia – bez ohľadu na to, aký účel zákonodarca sledoval – sú objektívne vhodné a nevyhnutné na predchádzanie daňovým podvodom a únikom.
- 29 Znenie článku 11 ods. 2 smernice o DPH („*prijat' akékoľvek opatrenia ... na*“) poukazuje na to, že predchádzanie daňovým podvodom a únikom musí byť zamýšľaným následkom zákonodarného opatrenia. To je potvrdené anglickým a francúzskym znením článku 11 ods. 2.
- 30 Pri zavedení obmedzenia právnej formy pre orgánovo prepojené spoločnosti, ako ich upravuje § 2 ods. 2 bod 2 prvá veta UStG, však zákonodarca nesledoval cieľ predchádzania daňovým podvodom a únikom. Ako vyplýva z prípravných dokumentov zákona, základom bol skôr predpoklad, že osobné obchodné spoločnosti na základe ich občianskoprávnej štruktúry nie sú vhodné na to, aby boli začlenené do riadiaceho subjektu. Ani neskoršie zmeny UStG nezohľadnili tento účel.
- 31 K tomu sa pridáva, že následné doplnenie cieľa nie je v súlade so znením článku 11 ods. 2 smernice o DPH. V prospech toho hovorí aj to, že článok 11 ods. 1 smernice o DPH ešte pred zavedením pravidiel členského štátu pre orgánovú prepojenosť vyžaduje poradenie sa s poradným výborom pre DPH. Táto požiadavka porady by bola podkopaná, keď by sa vnútroštátny zákonodarca mohol následne odvolať na účel predchádzania daňovým podvodom a únikom.